

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA

Problematika daňových úniků v České republice

Tax evasion in the Czech Republic

Student: Bc. Iveta Fridrichová
Vedoucí diplomové práce: JUDr. Bohuslav Halfar

Ostrava 2010

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci, včetně všech příloh vypracovala samostatně a uvedla jsem veškerou použitou literaturu a další prameny.“

V Ostravě dne

Iveta Fridrichová

Poděkování

Ráda bych na tomto místě poděkovala panu JUDr. Bohuslavu Halfarovi za jeho pomoc a rady při psaní mé diplomové práce.

Obsah

1 ÚVOD.....	1
2 CHARAKTERISTIKA DAŇOVÉ SOUSTAVY ČR.....	3
2.1 Základní pojmy.....	3
2.1.1 Správa daní	5
2.2 Daňový únik z hlediska teorie	8
2.2.1 Legální daňové úniky	9
2.2.2 Nelegální daňové úniky.....	9
2.2.3 Měření daňových úniků.....	10
3 PŘÍČINY A DŮSLEDKY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ.....	13
3.1 Příčiny	13
3.1.1 Systémové příčiny.....	13
3.1.2 Právní příčiny.....	13
3.1.3 Ekonomické příčiny	14
3.1.4 Ostatní příčiny	15
3.2 Důsledky	17
3.2.1 Mikroekonomické důsledky	17
3.2.2 Makroekonomické důsledky.....	17
3.2.3 Právní důsledky.....	18
3.2.4 Ostatní důsledky	19
4 ZKRÁCENÍ DANĚ JAKO TRESTNÝ ČIN	21
4.1 Pojem trestného činu.....	21
4.2 Charakteristika trestných činů daňových	22
4.3 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle §240 trestního zákoníku	24
4.3.1 Trestný čin zkrácení daně v minulosti	24
4.3.2 Trestný čin zkrácení daně v současnosti	26
4.3.3 Znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně.....	27
4.3.4 Trestný čin podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku	28
4.3.5 Trestný čin podle § 240 odst. 2 trestního zákoníku	31
4.3.6 Trestný čin podle § 240 odst. 3 trestního zákoníku	31
4.3.7 Vztah k jiným ustanovením trestního zákoníku	31
4.3.8 Nejčastější způsoby páchaní trestného činu zkrácení daně.....	32
4.3.9 Zkrácení daně a jiné trestné činy	34
4.3.10 Statistika zkrácení daně.....	34
4.3.11 Skutečné případy daňových úniků	35

5 OPATŘENÍ K MINIMALIZACI DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	37
5.1 Současná opatření	37
5.1.1 Bezhotovostní platby.....	37
5.1.2 Nový trestní zákoník	38
5.1.3 Mezinárodní spolupráce	38
5.1.4 Daňová amnestie	39
5.1.5 Nový daňový řád	40
5.1.6 Změny daňových zákonů.....	41
5.1.7 Kolkování lihovin	41
5.2 Návrhy budoucích opatření	42
5.2.1 Legislativní proces	42
5.2.2 Spolupráce správců daně	42
5.2.3 Daňová kontrola.....	43
5.2.4 Zjednodušení daňového systému.....	45
5.2.5 Majetková přiznání	47
5.2.6 Finanční policie.....	48
5.2.7 Trestní odpovědnost právnických osob.....	50
5.2.8 Závěr k opatřením	51
6 ZÁVĚR	52
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ	55
SEZNAM ZKRATEK	60
SEZNAM PŘÍLOH	62

1 ÚVOD

Daňové úniky se vyskytují ve všech státech s tržním hospodářstvím. Česká republika v tomto směru není žádnou výjimkou, pokud pomineme období první republiky, kriminalita v oblasti daní se u nás začala prudce rozvíjet krátce po Sametové revoluci, tedy ještě v době existence Československa. Devadesátá léta pak byla na daňové delikty skutečně „bohatá“ z důvodu nedokonalé legislativy, již využívala řada pachatelů. Nezanedbatelný vliv na situaci měl v té době také rychlý rozvoj soukromého sektoru ekonomiky a s tím související prudký nárůst počtu daňových subjektů. Už tehdy byl sice položen základ pro omezení daňových úniků, avšak opatření nejsou zdaleka dokonalá ani v dnešní době. I z toho důvodu se některé tehdejší případy daňových úniků dodnes nepodařilo uspokojivě vyřešit.

V poslední době se o problematice daňových úniků mezi odbornou veřejností i nejvyššími představiteli státu stále více hovoří. Právě z důvodu aktuálnosti a závažnosti jsem si daňové úniky vybrala jako téma své diplomové práce.

Daňový únik není jevem čistě ekonomickým, lze jej klasifikovat také z právního hlediska, nicméně oficiální definice pojmu daňový únik náš právní řád neobsahuje, a proto se v odborné literatuře můžeme setkat s různými způsoby klasifikace tohoto jevu.

Zaměříme-li se na nelegální daňové úniky, můžeme rozlišit jednak skupinu úniků způsobených hlavně neznalostí předpisů a jednak závažnější, úmyslné daňové úniky. Lze konstatovat, že se druhá jmenovaná skupina vyskytuje velmi často, ale postupy, které jejich pachatelé používají, se v průběhu času mění, takže je obtížné těmto případům bránit. V průběhu doby, kdy jsem shromažďovala podklady pro tuto práci došlo k jedné velmi zásadní změně v oblasti trestního práva, legislativním procesem prošel návrh nového Trestního zákoníku. Tento kodex nabyl účinnosti 1.1.2010. Proto se ve 3. kapitole, kde rozebírám nejčastější trestný čin z oblasti daní, zmiňuji nejen o současné legislativní úpravě, ale i o stavu, který trval do konce minulého roku. Rovněž statistická čísla jsou zatím z pochopitelných důvodů k dispozici pouze pro dřívější legislativní úpravu.

V první kapitole vlastního textu práce shrnuji problematiku daní a daňové soustavy. Další kapitola je pak věnována příčinám a důsledkům daňových úniků. Následuje kapitola, v níž se věnuji daňovým trestným činům se zaměřením na trestný čin zkrácení daně. Poslední část vlastního textu práce pak obsahuje návrhy opatření pro minimalizaci daňových úniků.

Pro svou diplomovou práci jsem si vytyčila několik hlavních cílů. Je to zejména nalezení základních příčin a důsledků daňových úniků. V neposlední řadě patří k cílům diplomové práce také formulace návrhů opatření pro omezení daňových úniků. Tuto část práce jsem rozdělila na dvě subkapitoly, z nichž první je věnována již zavedeným opatřením a ve druhé popisují další možné nástroje ke zlepšení aktuální situace. Považuji za důležité zdůraznit, že není účelem mé práce detailně rozebírat daně a daňový mechanismus. Věnuji se pojmům z oblasti daní pouze v rozsahu potřebném pro následný rozbor problematiky daňových úniků.

2 CHARAKTERISTIKA DAŇOVÉ SOUSTAVY ČR

2.1 Základní pojmy

Problematika daňových úniků je vlastně problematikou používání, respektive zneužívání znalostí a orientace v oblasti daní. Proto je v této práci důležité nejprve charakterizovat daňovou soustavu a zejména definovat pojem **daň** a také základní daňové náležitosti. Zde uvádím definici daně podle Šámala:

Daň

„Daní se rozumí povinná, zákonem stanovená peněžitá částka, kterou fyzická nebo právnická osoba odvádějí ze svých příjmů, ze zdanitelné činnosti, ze zdanitelných výrobků, z převodu či přechodu majetku nebo na základě jiných zákonem stanovených skutečností do veřejných rozpočtů, a to v zákonem stanovené výši a ve stanovených lhůtách.“¹

Největší část daní je příjmem státního rozpočtu, další část příjmů z výběru daní dotuje rozpočty krajů, měst a obcí.

Objekt daně²: Tento pojem označuje hospodářskou skutečnost, která podléhá zdanění. Objekt daně musí být vždy určen příslušným předpisem. Pro upřesnění bývá obvykle vymezen také negativně – takzvaným vynětím z předmětu daně.

Subjekt daně³: Podle zákona č. 337/1992 Sb. O správě daní a poplatků rozlišujeme dva druhy daňových subjektů, a to poplatníky, tedy osoby, jejichž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani a plátce, tedy osoby, které nesou majetkovou odpovědnost za odvedení daně vybrané či sražené jiným poplatníkům.

Základ daně⁴: Základ daně tvoří předmět daně vyjádřený v měřitelných jednotkách a upravený dle zákona.

¹ PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 2193.

² PAVLÁSEK, V., KUNEŠOVÁ, H., HEJDUKOVÁ, P. *Veřejné finance a daně.* 2. aktualizované vydání. Plzeň: NAVA – Nakladatelská a vydavatelská agentura, 2009, s. 68.

³ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

⁴ LÁCHOVÁ, L., VANČUROVÁ A. *Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva.* 8. aktualizované vydání. Praha: VOX a.s., 2006, s. 14.

Sazba daně⁵: Sazba daně představuje měřítko, pomocí něhož se stanovuje konkrétní výše daně pro daný subjekt. Tato výše se pak vypočítá s využitím základu daně sníženého o odpočitatelné položky.

Soustava daní ČR⁶

Základní kroky k vytvoření současné daňové soustavy byly učiněny mezi lety 1989 a 1993, kdy vznikala legislativa potřebná k provedení daňové reformy. Od tohoto roku již můžeme hovořit o standardním tržním daňovém systému v České republice. Do 1. 1. 2004 byla soustava daní v České republice přímo upravena zákonem o soustavě daní č. 212/1992 Sb. Tento zákon byl ovšem předpisem č. 353/2003 Sb o spotřebních daních zrušen a v současnosti jsou jednotlivé daně charakterizovány přímo v samostatných předpisech týkajících se té které daně.

Soustava daní České republiky zahrnuje **daně přímé** a **daně nepřímé**. Toto členění zohledňuje podstatu vybírání a přiznávání daní. Přímou daní se zdaňuje důchod či majetek poplatníka. V případě nepřímých daní je předmětem zdanění prodej zboží a služeb, proto se někdy označují jako daně spotřební. Pro tento typ daní je charakteristické jednak nezohledňování majetkové a důchodové situace osoby povinné k dani, jednak jejich neadresnost..

Soustava přímých daní v České republice

- daň z příjmů fyzických osob
- daň z příjmů právnických osob
- majetkové daně
- daň z nemovitostí
- daň dědická
- daň darovací
- daň z převodu nemovitostí
- daň silniční

⁵ PAVLÁSEK, V., KUNEŠOVÁ, H., HEJDUKOVÁ, P. *Veřejné finance a daně*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: NAVA – Nakladatelská a vydavatelská agentura, 2009, s. 69.

⁶ ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 49.

Soustava nepřímých daní v České republice

- daň z přidané hodnoty
- daně spotřební
 - o daň z uhlovodíkových paliv a maziv
 - o daň z lihu a lihovin
 - o daň z piva
 - o daň z vína
 - o daň z tabáku a tabákových výrobků

Státní rozpočet, stejně jako rozpočty krajů, měst a obcí nejsou naplňovány na straně příjmové pouze těmito „daněmi“. Příjmovou stránku tvoří příjmy z odvodů pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, dále povinné platby cel apod. Stejně jako nejsou v našich zákonech nazývány daněmi, přes svoji obsahově podobnou náplň jako mají daně, nebudou z tohoto důvodu ani předmětem této mé práce.

2.1.1 Správa daní

Správu daní v současnosti upravuje zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků. Tento právní předpis definuje správu daní jako *„právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době“*.⁷

Správce daně⁸

Právní předpis stanoví, který správní orgán je povinen příslušnou daň vybírat. Tento orgán pak označujeme jako správce daně. V ČR úlohu správce daně vykonávají⁹:

- Ministerstvo financí (nejvyšší orgán pro správu daní)

⁷ zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků

⁸ PAVLÁSEK, V., KUNEŠOVÁ, H., HEJDUKOVÁ, P. *Veřejné finance a daně*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: NAVA – Nakladatelská a vydavatelská agentura, 2009, s. 70.

⁹Dostupné z:<http://www.upol.cz/fileadmin/user_upload/knihovna/Skripta_FF/uvodni_kapitoly_k_da.pdf#44>.[cit. 8.března 2010].

- Územní finanční orgány
- Finanční ředitelství (regionální úroveň)
- Finanční úřady (místní úroveň)
- Orgány obcí
- Jiné orgány ČR (např. celní úřady)

Daňové řízení¹⁰

Daňové řízení je postup uplatňovaný při realizaci práv v rámci správy daní. Zahajuje se vždy z podnětu správce příslušné daně, který uvedeně řízení vede v celém jeho průběhu. Zákon stanoví jednotlivé součásti daňového řízení:

Součástí **přípravného řízení** je zejména registrace subjektů povinných k dani, která se provádí podáním přihlášky u příslušného správce daně. Subjekt daně má oznamovací povinnost v případě, že dojde ke změně skutečností uvedených v jeho přihlášce. Následuje **vyměřovací řízení**, při kterém dochází ke stanovení základu daně a daně samotné ve formě rozhodnutí vydaného správcem daně. Při stanovování výše daňové povinnosti vychází správce z údajů poskytnutých daňovým subjektem ve formě daňového přiznání nebo hlášení. Existují-li důvodné pochyby o úplnosti a správnosti těchto údajů, zahájí správce daně **vytýkací řízení**. Důkazní břemeno nese v daňovém řízení vždy subjekt povinný k dani, proto musí správci daně předat veškeré důkazní prostředky dokládající jeho tvrzení. Standardně pak následuje **inkasní řízení** (vlastní zaplacení daně). Před nabytím právní moci rozhodnutí správce daně může subjekt daně využít řádných opravných prostředků – odvolání, námitku, stížnost či reklamaci. Pravomocné rozhodnutí je možno přezkoumat s pomocí mimořádných opravných prostředků, kterými jsou obnova řízení, přezkoumání daňových rozhodnutí, oprava zřejmých vad a nesprávností a prominutí daně¹¹. Pokud daňový subjekt svou povinnost vyplývající z pravomocného rozhodnutí nesplní, může dojít k nucenému výkonu rozhodnutí – tedy **exekuci**.

¹⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. a kol. *Finanční a daňové právo*. 1. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s.

¹¹ Blíže k řádným a mimořádným opravným prostředkům viz. např. JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. a kol. *Finanční a daňové právo*. 1. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s.

Součástí daňového řízení je také daňová kontrola, která slouží k prověření všech skutečností podstatných při stanovení základu daně a daně samotné.¹²

Zákon dále upravuje zásady daňového řízení. Správce daně podle těchto zásad musí vždy postupovat v souladu se zákonem. Musí zachovávat mlčenlivost, tato zásada je však zákonem omezena. V případech, které specifikuje zákon, je povinností pracovníků správce daně poskytovat státním a jiným orgánům přesně vymezený okruh informací. Platí také zásada přiměřenosti kroků učiněných správcem daně, aby bylo zamezeno možnosti zneužití jeho pravomocí. Správce musí postupovat v součinnosti s daňovým subjektem a ten je povinen spolupracovat. Pouze daňový správce rozhoduje o tom, co bude užito jako důkaz v rámci řízení. Musí ale přihlížet ke všemu, co v průběhu řízení vyjde najevo. Zásada rovnosti znamená, že všechny daňové subjekty mají před správcem daně vždy stejná práva a povinnosti. Daňové řízení je vždy neveřejné.¹³

Vztah daňového a trestního řízení

K zákonným zásadám daňového řízení patří povinnost finančních orgánů zachovávat v celém jeho průběhu mlčenlivost ohledně všech skutečností týkajících se daňových subjektů, které jsou účastníky tohoto řízení. Existuje ovšem několik výjimečných případů, v nichž je správce daně, resp. jeho pracovníci této povinnosti zbaveni a naopak se vyžaduje, aby o určitých skutečnostech informovali orgány činné v trestním řízení. Tato výjimka se podle zákona o správě daní a poplatků vztahuje na důvodné podezření ze spáchání trestných činů neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, dále zkrácení daně a nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. Soud, který o případu rozhoduje v rámci trestního řízení, však není vázán rozhodnutím správce daně ohledně výše zkrácení daně. Dokazování v daňovém řízení je totiž mnohem volnější než v řízení trestním, využívá se některých prostředků, které v trestním řízení nelze uplatnit, jako např. různých pomůcek. Z toho důvodu soud musí rozsah případné trestné činnosti zjišťovat samostatně v rámci řízení o předběžné otázce a na základě všech předložených důkazních prostředků může dojít k rozdílným výsledkům. Důležitou skutečností je také kdo nese důkazní břemeno. V daňovém řízení je jeho nositelem daňový subjekt. Proto musí nejen podat přiznání k dani, ale také

¹² zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků

¹³ LÁCHOVÁ, L., VANČUROVÁ A. *Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. 8. aktualizované vydání. Praha: VOX a.s., 2006, s. 28.

doložit jakékoli podstatné skutečnosti, pokud je o to správcem daně požádán. Naopak v řízení trestním je důkazní břemeno na protistraně. Plátcí, poplatníkovi či jiné osobě v roli obviněného pak musí být dokázána vina. Navíc je nezbytné v trestním řízení dodržet zásady trestního řádu a dalších předpisů¹⁴, zejm. z hlediska práv obviněné osoby a pokud není nade vší pochybnost prokázána vina, musí být zproštěna obžaloby. Na závěr lze konstatovat, že podle hodnocení uvedeného ve výroční zprávě ČDS je spolupráce mezi finančními orgány a orgány činnými v trestním řízení dlouhodobě dobrá. Pro ilustraci vztahu daňového řízení uvádím následující tabulku:

Tabulka 2.1. Srovnání počtu podezřelých a skutečných případů zkrácení daně

Rok	2007	2008
Počet případů podezření na tr.č. zkrácení daně	1410	1333
Počet skutečných případů zkrácení daně	230	302

Zdroj: [41]. Vlastní úprava.

Údaje v této tabulce jasně ukazují, že pouze u menší části podezřelých případů je skutečně v trestním řízení prokázán trestný čin zkrácení daně. V roce 2007 bylo v průběhu daňového řízení zjištěno 1410 podezření na trestný čin zkrácení daně a v trestním řízení se nakonec podařilo prokázat vinu ve 230 případech. V roce 2008 to bylo 1333 případů, tedy nižší počet podezření, zároveň se však v roce 2008 zvýšil podíl případů, u kterých se podařilo zkrácení daně skutečně prokázat.

V předchozím textu jsem pro účely této práce krátce shrnula problematiku správy daní, nyní již tedy můžu přikročit k samotným daňovým únikům.

2.2 Daňový únik z hlediska teorie

Daňové úniky zahrnují široké spektrum aktivit, u nichž není vždy jednoduché určit, zda jsou provedeny v mezích zákona či nikoliv. Složitost stanovení hranice mezi legálním a nelegálním snižováním daňové povinnosti je dána tím, že mezi jednotlivými daněmi existují rozdíly ve způsobu stanovování jejich výše.

Vzhledem k neexistenci výslovné definice pojmu daňový únik v českém právním řádu se v odborné literatuře můžeme setkat s různými způsoby klasifikace tohoto jevu. Někteří

¹⁴ Samozřejmostí je zejm. dodržování zásad Ústavy a Listiny základních práv a svobod ČR.

autoři za daňový únik označují pouze nelegální aktivity. Jinou možností je využití terminologie „vypůjčené“ z anglicky psané literatury, kde se rozlišuje mezi **tax avoidance**, označující legální způsoby daňové minimalizace a **tax evasion**, zahrnující nezákonné praktiky. V této kapitole využívám členění podle Širokého¹⁵.

2.2.1 Legální daňové úniky

Daňová úspora

Prvním způsobem, jak lze docílit co nejnižší daňové povinnosti, je postup v odborné literatuře nazývaný **efektivní daňová optimalizace**. Jedná se o využívání prostředků pro minimalizaci daní, které jsou přímo uvedeny v příslušných právních předpisech. Patří sem zejména slevy na dani, volba optimální formy odpisů, společné zdanění manželů apod. Díky této optimalizaci může daňový subjekt dosáhnout úspory svých peněžních prostředků. Jak uvádí Aleš¹⁶, lze úspory dosáhnout také pokud daňový subjekt omezí určitou činnost podléhající zdanění – např. spotřebu cigaret a lihovin.

Někteří autoři daňovou úsporu za daňový únik vůbec nepovažují vzhledem k tomu, že je nejenom legální, ale dokonce se využití této možnosti daňovým subjektem očekává.

Vyhnutí se dani

K legálním daňovým únikům může docházet také v důsledku nedokonalosti právních předpisů. Daňový subjekt využívá mezer v zákonech a dosahuje tak snížení své daňové povinnosti, aniž by jednal protiprávně. Protože však není cílem zákonodárce umožnit obcházení předpisů, bývají tyto praktiky impulsem ke změně daňových zákonů.

2.2.2 Nelegální daňové úniky

Neúmyslné jednání

Pokud dojde k daňovému úniku neúmyslným jednáním daného subjektu, hrozí za něj postih ve formě vyměření pokuty či penále.

¹⁵ ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 240.

¹⁶ ALEŠ, J. Daňový únik. *Právo a podnikání*, 1998, roč. 7, č. 6, s. 22-24.

Daňové úniky a racionální neznalost

K neúmyslným daňovým únikům může dojít v důsledku tzv. racionální neznalosti. Orientace v předpisech upravujících daňovou oblast je totiž natolik složitá, že daňový subjekt mnohdy upřednostní jejich neznalost před vynaložením svých omezených zdrojů (zejména časových a finančních) na seznámení se se zákonem. Chování daňového subjektu závisí na psychologických faktorech, kterým se blíže věnuji v následující kapitole.

Úmyslné jednání

Ani úmyslný daňový únik není trestný činem, pokud není spáchán ve větším rozsahu¹⁷. Pokud jednání určité osoby v oblasti daní nenaplní znaky trestného činu, a přesto je protiprávní, existují zde mimotrestní formy postihu. Nesplněním povinnosti zaplatit daň vzniká daňový nedoplatek, za který je daňovému subjektu vyměřen úrok z prodlení. Ten vzniká přímo ze zákona a uvedenému subjektu jej oznámí správce daně, tedy zpravidla finanční úřad. Pokud subjekt poruší povinnost nepeněžitě povahy, hrozí mu pokuta, zvýšení daně, ve výjimečných případech může dojít až k pozastavení jeho činnosti. Pouze ta část daňových úniků, u níž lze prokázat úmysl a zároveň větší rozsah činnosti, je kvalifikována jako trestný čin. Této problematice se blíže věnuji v kapitole Zkrácení daně jako trestný čin.

2.2.3 Měření daňových úniků¹⁸

Vzhledem k nejednoznačnosti pojmu daňový únik a zejména problematickému posuzování zákonnosti jednotlivých případů není jednoduché změřit celkový rozsah úniků. Pokud připustíme, že existuje určité procento daňových deliktů, které zůstanou neodhaleny, pak je logické, že přesný objem úniků žádným způsobem nelze zjistit, můžeme zjišťovat pouze přibližné hodnoty. Jak uvádí Široký, využívají se k měření například následující metody.

Metoda reprezentativního vzorku

Tato metoda má povahu průzkumu veřejného mínění na určitém vzorku respondentů z řad odborníků i laiků. Jsou mapovány jejich postoje k daňovým únikům. Obdobný výzkum byl proveden např. v letech 2000 až 2006 pro účely jejich publikace *Tax Evasion Dynamics in*

¹⁷ Vysvětlení pojmu *větší rozsah* je obsaženo ve 4. kapitole Zkrácení daně jako trestný čin

¹⁸ ČEPELÁK, J. Daňové úniky. *Daně: odborný časopis pro daňové právo v praxi*, 2002, roč.3, č. 2, s. 13-22.

Czech republic: First Evidence of an Evasional Kuznets Curve. Autoři ve dvouletých intervalech sledovali postoje vzorku respondentů k daňovým únikům, přičemž respondenty řadili do různých kategorií podle výše měsíčního příjmu, věku, pohlaví apod. Část výsledků jejich výzkumu shrnuje následující tabulka.

Tabulka 2.2: Statistika postoje respondentů k daňovým únikům

		% osob které přiznaly určitou formu daňového úniku			
Rok		2000	2002	2004	2006
Měsíční příjem v Kč	<10 000 Kč	22,1	19,5	17,6	19,2
	10 001-15 000	33,1	24,5	23,9	25,7
	15 001-20 000	23,1	30,7	23,7	20,5
	20 001-25 000	50	42,9	39	29,6
	25 001-30 000	55,6	50	28,6	20,8
	30 000-40 000	100	25	0	27,3

Zdroj: [14]. Vlastní úprava.

Jak můžeme vidět, největší podíl respondentů přiznávajících daňové úniky je v roce 2006 v příjmové kategorii mezi 20 a 25 tisíc Kč, v dřívějších letech to byla kategorie příjmů do 30 tisíc. Nejnižší podíl daňových úniků je podle průzkumu v příjmové skupině do 10 tisíc Kč, což dokazuje, že daňové úniky patří k tzv. kriminalitě bílých límečků, jsou tedy zpravidla způsobovány dobře situovanými osobami. Celkově je podíl osob dopouštějících se daňových úniků na populaci poměrně vysoký, ale v průběhu času vykazuje spíše klesající trend. Za překvapivý pokládám nulový výskyt úniků v roce 2004 u skupiny nad 30 tisíc Kč. Je nutné počítat s tím, že někteří respondenti neodpovídali zcela podle pravdy, což platí zřejmě i pro tento případ.

Druhou variantou této metody je pak provádění hloubkové daňové kontroly u vytipovaných daňových subjektů. Při výběru reprezentativního vzorku se vždy musí postupovat tak, aby shromážděné výsledky bylo možné vztahovat na celou ekonomiku. Nevýhodou metody reprezentativního vzorku je fakt, že pokud se výzkum provádí např. formou dotazníků, jejich návratnost nebývá stoprocentní.

Aproximativní metody

Podstatou této skupiny metod je snaha o odhad rozsahu stínové ekonomiky s využitím údajů o příjmech daňových subjektů. Vychází se přitom jednak z reálných příjmů přiznaných

v rámci daňových řízení, jednak z údajů ČSÚ. Na základě všech shromážděných údajů pak odborníci mohou odhadovat (nikoli přesně určit) rozsah daňových úniků. Vzhledem k tomu, že se jedná o pouhé odhady, nemůžeme takovýmto metodám přičítat velkou vypovídací hodnotu. Studie zpracované na půdě OECD odhadují průměrný podíl daňových úniků na HDP jednotlivých členských zemí na 5-8%. V České republice jsou ale daňové úniky na úrovni až třikrát vyšší než v hospodářsky nejvyspělejších členských zemích této světové organizace, horní hranice odhadovaných úniků se tedy nachází kolem 24% HDP. Takovýto odhad je alarmující. Bohužel se však daří odhalit jen malou část celkových úniků a ani boj proti nim není příliš důsledný.

3 PŘÍČINY A DŮSLEDKY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

Proč daňové úniky vlastně vznikají a jaké jsou jejich dopady? Odpověď na tuto otázku není tak jednoduchá, jak se může na první pohled zdát, právě kvůli výše zmíněné nejednoznačnosti jevu a širokému spektru aktivit, které se pod pojem daňový únik zahrnují. Pokud však chceme hledat řešení daňových úniků, je podle mého názoru nezbytné nejprve popsat alespoň základní příčiny a důsledky úniků.

3.1 Příčiny

Racionální chování ekonomických subjektů spočívá ve snaze minimalizovat jejich daňovou povinnost. Daň je však dávkou povinnou a zákonem vynutitelnou, a proto leckdy nelze její výši natolik ovlivnit legálními způsoby. Vzniká tak prostor pro daňové úniky. Jejich příčiny jsou do vysoké míry provázané, domnívám se, že žádný daňový únik není způsoben jen jednou z nich, Přesto jsem se pokusila rozdělit tyto příčiny do několika základních skupin, jejichž charakteristiku uvádím v následující části.

3.1.1 Systémové příčiny

Základní příčina daňových úniků tkví v ekonomickém systému, který existuje v České republice od roku 1989, tedy v tržní ekonomice. V době centrálně řízeného hospodářství totiž byla možnost páchat daňové delikty výrazně omezena, prakticky neexistoval soukromý sektor. Blíže se historickému pozadí daňové kriminality věnuji v subkapitole Charakteristika trestných činů daňových.

3.1.2 Právní příčiny

Zákony jsou jedním z pilířů fungování daňového mechanismu. Jsou-li zákonem jasně a přesně stanovena pravidla, postupy a případné sankce, je položen základ k minimalizaci daňových úniků. Tvorba zákonů v naší republice však tomuto požadavku příliš neodpovídá, neboť celý proces je podmíněn politickými zájmy, následkem čehož pak vznikají zákony, které je potřeba ihned novelizovat, k jednotlivým zákonům se přidávají tzv. „přílepký“¹⁹, které následně ovlivňují zákony jiné, a z toho vyplývá nejednoznačnost výkladů jednotlivých nařízení. Výsledkem je možnost daňových subjektů rozmanitým způsobem daňovou

¹⁹ Pojem „přílepek“ označuje návrh novely zákona včleněný do jiného projednávaného zákona, s nímž nesouvisí

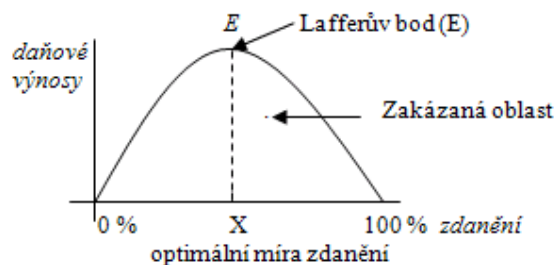
povinnost obcházet s využitím mezer v právních předpisech. Jak jsem již uvedla v předcházející kapitole, tento jev je sice nežádoucí, avšak ne nezákonný, protože jak je uvedeno v Listině základních práv a svobod, která tvoří součást ústavního pořádku ČR, „každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá“.²⁰ Chybu tedy v tomto případě musíme hledat ve tvorbě legislativy, nikoliv u daňových subjektů, které pouze využívají toho, co je jim naším právním řádem umožněno, resp. co není znemožněno.

3.1.3 Ekonomické příčiny

Daňové zatížení a Lafferova křivka²¹

Jednou z hlavních příčin daňových úniků může být také vysoké daňové zatížení. Vztah mezi mírou zdanění a výší vybraných daní znázorňuje Lafferova křivka.

Graf 3.1: Lafferova křivka



Zdroj: [35]

Jak můžeme vyčíst z uvedeného grafu, křivka je do určitého bodu rostoucí, nicméně její sklon se snižuje. To znamená, že mezní daňový výnos²² se bude při zvyšování míry zdanění stále snižovat. Bod, ve kterém křivka dosahuje svého maxima – tzv. Lafferův bod – znázorňuje takovou míru zdanění, při níž jsou maximalizovány daňové výnosy. V druhé části grafu lze na horizontální ose odečítat hodnoty míry zdanění, které znamenají nižší celkové daňové výnosy. Oblast grafu vpravo od Lafferova bodu představuje zakázanou (prohibitivní) zónu, do níž by se míra zdanění neměla dostávat, protože pokud daňové subjekty vnímají

²⁰ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona 162/1998 Sb.

²¹ Dostupné z: <<http://www.miras.cz/seminarky/makroekonomie-n07-fiskalni-politika.php>>. [cit. 12.března 2010].

²² Mezní daňový výnos lze charakterizovat jako změnu daňového výnosu vyvolanou změnou daňového zatížení o jednotku.

daňové odvody jako příliš vysoké, nevyplatí se jim vyvíjet ekonomickou činnost, případně se snaží vyhýbat placení daní. Je třeba dodat, že uvedenou podobu Lafferovy křivky považují ekonomové za teoretický model. Její reálná podoba se pro jednotlivé daně liší a je předmětem dlouhodobé odborné diskuse.

Jak uvádí Tichá²³, podle ekonomické teorie se ve vztahu daňového zatížení a tendence poplatníků k daňovým únikům uplatňují dva efekty působící proti sobě. Důchodový efekt způsobuje, že snížení důchodu jedince zvyšuje jeho averzi k riziku, a tedy k daňovým únikům. Naopak substituční efekt při růstu daňové sazby způsobí zvýšení ochoty riskovat, protože poctivé placení daní bude představovat dražší variantu, než vyhýbání se daňové povinnosti. Výslednice těchto dvou efektů pak určuje, zda se daný jedinec k nezákonným praktikám uchýlí nebo ne.

Hospodářská krize

Objem daňových úniků ovlivňuje také celkový stav ekonomiky, resp. fáze hospodářského cyklu. V současnosti tolik aktuální hospodářská krize, kdy podnikatelským subjektům klesají zisky a daňoví poplatníci obecně přicházejí o část svých příjmů, motivuje ke snaze ušetřit na daních, někdy i za cenu překročení zákona a způsobení daňového úniku. Tato skutečnost je hojně komentována v různých médiích. Například František Bouc v Lidových novinách z ledna 2010 píše, že „*daňové úniky v obchodování s palivy loni dosáhly až dvou miliard korun*“.²⁴ V článku uvádí tvrzení předsedy Sdružení provozovatelů čerpacích stanic ČR Ivana Indráčka, že o tuto sumu připravili náš stát obchodníci prostřednictvím podvodů s placením daně z přidané hodnoty, resp. spotřební daně.

Ekonomický růst naopak přináší zvyšování celkové životní úrovně, v důsledku čehož subjekty vnímají daňové břemeno jako snesitelnější a nesnaží se placení daní vyhýbat. Podle této teorie tedy množství a rozsah daňových úniků bude v růstové fázi hospodářského cyklu nižší, ale samozřejmě v praxi se do ekonomické situace budou opět promítat i další faktory ovlivňující množství úniků daní.

²³ TICHÁ, M. Daňové úniky – institucionální aspekty. In *Theoretical and Practical Aspects of Public Finance*. [CD-ROM]. Praha: Oeconomica, 2007. s.15.

²⁴ BOUC, F. Miliardové podvody s benzinem trápí stát. *Lidové noviny*, 2010, roč. 13, č. 24, s. 1.

3.1.4 Ostatní příčiny

Daňové ráje

V poslední době často zmiňovaná problematika daňových rájů²⁵ je jednou z významných příčin existence daňových úniků v České republice. Stejně jako u pojmu daňový únik sice neexistuje oficiální právní či ekonomická definice daňového ráje, můžeme jej ale charakterizovat jako zemi s nízkým (až nulovým) zdaněním příjmů, kam společnosti přesouvají svoje sídla, aby se tak vyhnuly placení vysokých daní v původní zemi (v tomto případě ČR). Nemusí se tedy jednat o nelegální aktivitu, pokud daný podnikatelský subjekt při transferech majetku dodržuje všechny předpisy ale stát tím přichází na povinných odvodech o vysoké částky. Agentura ČEKIA zaznamenala v posledních letech nárůst firem kontrolovaných z daňového ráje, z celkového počtu 323 000 společností jich v roce 2009 mělo 11 143 sídlo v daňovém ráji²⁶. Důvodem je i snadné zakládání společností v offshore lokalitách. V příloze této diplomové práce uvádím tabulku zemí označovaných za daňové ráje, do nichž české firmy přesunuly svá sídla.

Psychologické a sociální příčiny

Nezanedbatelné z hlediska příčin daňových úniků jsou i příčiny psychologické, i když nedosahují v daném ohledu takového významu, jako shora popsané příčiny právní a ekonomické. Je věcí každého daňového poplatníka, jak ke své daňové povinnosti přistupuje, jakými morálními zásadami se řídí a v důsledku čeho se sám rozhoduje, jak se svým závazkem vůči státu naloží. Problém spočívá zejména v tom, že porušování daňových předpisů je obecně vnímáno jako méně závažné ve srovnání s jinými druhy protiprávního jednání. Z morálního hlediska je sice jakékoliv porušování zákona nepřijatelné, nicméně vzhledem k tomu, že daňové úniky jsou namířeny proti zájmům státu na vybírání daní a nedotýkají se přímo konkrétních osob, mají lidé tendenci je do určité míry tolerovat. Nepřímo však úbytek příjmů státu z vybírání daní může zasáhnout každého občana. O důsledcích daňových úniků blíže pojednává následující subkapitola.

²⁵ V praxi dnes už i v ČR používá anglický výraz „offshore“, což vyjadřuje skutečnost, že společnosti sice sídlí v daňovém ráji, avšak podnikatelské aktivity vyvíjejí v jiné zemi.

²⁶ Dostupné z: <<http://www.sfinance.cz/zpravy/finance/255527-danove-raje-a-jejich-pritazlivost-pro-ceske-spolecnosti/>>.[cit. 15.března 2010].

Sociální příčiny úzce souvisí s ekonomickými v tom smyslu, že celkový stav ekonomiky ve státě ovlivňuje daňové subjekty a jejich finanční situaci, která je jedním z hlavních měřítek úspěchu ve společnosti. Nespokojenost subjektu v tomto ohledu obvykle vede ke snaze snížit výdaje, například i v oblasti daňových odvodů.

3.2 Důsledky

Ekonomické důsledky daňových úniků můžeme rozdělit podle toho, ve které sféře hospodářství se projeví. V této subkapitole uvádím jednotlivé oblasti, na které mají daňové úniky vliv, spolu s popisem projevů úniků v daných sférách ekonomiky.

3.2.1 Mikroekonomické důsledky

Hospodářská soutěž

Daňové úniky se z mikroekonomického hlediska dotýkají především hospodářské soutěže. Pokud jeden soutěžitel v zákonném rozsahu plní své daňové povinnosti, zatímco druhý se dopouští daňových úniků, je pro prvního soutěžitele postavení na trhu nevýhodnější a konkurenceschopnost nutně klesá, a to nejen ve vztahu k zákazníkům, ale i např. ve vztahu k výběrovým řízením na jednotlivé zakázky, ať už ve státní či soukromé sféře. V konečné fázi může tato situace vést až k likvidaci znevýhodněného subjektu. V důsledku daňových úniků pak může docházet ke snížení daňových příjmů do státního rozpočtu, stát je nucen daňové zatížení zvýšit, aby nahradil chybějící příjmy, a opět je tím více postižen subjekt, který daňovou kázeň dodržuje, neboť ten daně bude platit poctivě, kdežto druhý jen svůj daňový únik ještě zvýší a zabezpečí se proti postihu.

3.2.2 Makroekonomické důsledky

Státní rozpočet

Daně jsou jedním ze základních příjmů státního rozpočtu. Proto daňové úniky negativně ovlivňují příjmovou stránku rozpočtu, v důsledku čehož se pak musí upravovat i část výdajová, případně vzniká rozpočtový deficit. Kumulací deficitů v jednotlivých letech se vytváří státní dluh. Ten dosáhl v roce 2008 podle ČSÚ 999,8 miliard Kč²⁷. Údaje za rok 2009

²⁷Dostupné
z: <[http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/cr:_makroekonomicke_udaje/\\$File/HLMAKRO.xls](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/cr:_makroekonomicke_udaje/$File/HLMAKRO.xls)>.[cit. 12.března 2010].

nebyly v době zpracování této diplomové práce k dispozici, avšak podle odhadů měl dluh dosáhnout minimálně bilion korun.²⁸.

Deficit státního rozpočtu v posledních letech jistě nebyl způsobem pouhými nelegálními daňovými úniky, přesto se na něm podílely značnou měrou. Dlouhodobější nedostatek financí ve veřejném sektoru nutí stát omezit výdaje v nejrůznějších oblastech – školství, výzkum, investiční činnosti státu, zdravotnictví apod.

Nezaměstnanost

S předchozím bodem souvisí další důsledek daňových úniků, tedy zvyšující se nezaměstnanost. V konkurenci podnikatelských subjektů, které způsobují daňové úniky, a tím upevňují svou pozici na trhu, nejsou totiž ostatní „poctivé“ subjekty schopny obstát. Proto musejí propouštět zaměstnance, v krajním případě jsou donuceny odejít z trhu. I v tomto ohledu se projevuje nedostatek prostředků na státní výdaje – rozpočtové škrty se totiž mohou dotknout státní politiky zaměstnanosti.

Ceny statků a služeb

Zkrácení daně za statky a služby podléhající dani umožňuje subjektu, který je nabízí, snížit jejich ceny, což zejména cenově orientovaní spotřebitelé (a nejen oni) mohou vnímat jako pozitivum a nevědomky tak tomuto producentovi usnadňují situaci tím, že dají jeho výrobkům a službám přednost před konkurencí. Obvyklým příkladem je alkohol, který podléhá vysokému zdanění, takže pokud chce konkrétní producent svůj výrobek uplatnit na přesyceném trhu, pak se často pokouší cenu až neúměrně snižovat.

3.2.3 Právní důsledky

Postihování daňových úniků

Žádoucím důsledkem odhalených daňových úniků je postihování pachatelů, ať už jde o postih v rámci trestního práva, či nikoli. V souladu se zásadou subsidiarity trestní represe se vždy nejprve uplatňují mimotrestní sankce, o kterých jsem se zmínila v subkapitole Nelegální daňové úniky, a pouze závažnými případy se pak zabývají orgány činné v trestním řízení. Trestní postih se však v konečném důsledku týká pouze menší části případů.

²⁸ Dostupné z: <<http://ekonomika.ihned.cz/c1-22620280-statni-dluh-se-vyhoupne-na-bilion-v-roce-2009>>.[cit. 1.března 2010].

Úprava legislativy

V oblasti represe došlo k výrazné změně vyvolané potřebou lépe postihovat hospodářskou kriminalitu tím, že jsou v trestním zákoníku většinou oproti dřívější legislativní úpravě zvýšeny trestní sazby za jednotlivé trestné činy. U daňových trestných činů se změna týkala hlavně nejčastějšího trestněprávního deliktu z této oblasti, tedy zkrácení daně, na nějž se zaměřuji v následující kapitole.

Vedle represivních opatření je velmi důležitá i prevence, a proto odhalené způsoby úniků představují podnět pro zkvalitnění legislativy v daňové oblasti, aby k podobným případům v budoucnu docházelo co nejméně. Pravdou je, že daňové zákony bývají novelizovány velmi často a kvantita zde převládá nad kvalitou, což může být v konečném důsledku kontraproduktivní, protože se tím znesnadní orientace v předpisech. Důkazem dosavadní nedokonalosti je i to, že se způsoby páčání trestných činů v oblasti daní velmi často opakují. Znamená to, že zákonodárci nejsou schopni prosadit účinná opatření která by jim zamezila.

3.2.4 Ostatní důsledky

Další trestná činnost

Pokud pachatel jedná s úmyslem způsobit daňový únik, často neváhá spáchat další navazující trestnou činnost, aby zcela znemožnil odhalení svých nelegálních aktivit a zabezpečil se tak proti postihu například tím, že podplatí osoby, které měly jeho daňový únik oznámit orgánům činným v trestním řízení. Za spáchání několika trestných činů sice hrozí přísnější postih, avšak pachatel s jejich odhalením samozřejmě předem nepočítá, proto není motivován, aby se těchto činů nedopouštěl. Často se na páčání této trestné činnosti podílí také organizované skupiny pachatelů a využívají tzv. bílé koně, což je slangový výraz pro osoby, které figuruji v celém případě proto, aby zakryly pachatele, kteří mají ze spáchané trestné činnosti určitý prospěch. „Bílý kůň“ může být jednak pouhou obětí trestné činnosti ostatních osob zapojených do případu, ale také se může na trestné činnosti přímo podílet.

Zkreslení informací o stavu ekonomiky

Jak už jsem uvedla, nelegální daňové úniky vznikají v oblasti stínové ekonomiky, jejíž rozsah nelze zcela přesně vymezit. Z toho plyne další důsledek – zkreslení informací o celkovém stavu ekonomiky. Uvedenou tezi vysvětlím na příkladu míry nezaměstnanosti. Nastavení optimální politiky zaměstnanosti (např. vytváření nových pracovních míst) závisí

mimo jiné na údajích o celkovém počtu nezaměstnaných v jednotlivých regionech. Pokud někteří zaměstnanci pracují tzv. načerno a jejich zaměstnavatel neplatí státu povinné odvody, jsou tyto osoby evidovány jako nezaměstnané, což zkresluje statistický údaj o počtu osob bez práce. Zároveň tito „neoficiální“ zaměstnanci odčerpávají prostředky státu sloužící pro podporu v nezaměstnanosti, což má opět dopad na ekonomickou sféru.

Pokles důvěryhodnosti státních orgánů a institucí

Hospodářská kriminalita, do níž spadají i daňové úniky, bývá obecně označována za kriminalitu bílých límečků (white collar crime). Znamená to, že tuto trestnou činnost páchají velmi často lidé vzdělaní, s vyšším společenským postavením, kteří působí např. ve vedení podniků, či státních orgánů a institucí, jak dokládá např. kauza LTO, o které se zmiňují v kapitole Skutečné případy daňových úniků. Protože hospodářská kriminalita velmi často souvisí s organizovaným zločinem, je velmi nesnadné se jí bránit. Do jednotlivých případů bývají také zapojeny větší počty osob „z vyšších kruhů“, což způsobuje, že občané ztrácejí důvěru ve státní orgány a mají pocit určité bezmoci vůči takovýmto organizovaným skupinám, které páchají rozsáhlé daňové podvody a ze své pozice mohou ovlivňovat i odhalování a vyšetřování trestné činnosti, takže jsou někdy prakticky nepostižitelné. Dochází tak nejen destabilizaci ekonomiky, ale i společnosti jako celku, protože v ní nefungují základní principy právního státu a rovnosti občanů před zákonem.

4 ZKRÁCENÍ DANĚ JAKO TRESTNÝ ČIN

Nelegální daňové úniky bývají v trestněprávní oblasti nejčastěji kvalifikovány jako trestný čin dle § 240 TrZ Zkrácení daně a jiné povinné platby. Abych se mohla věnovat tomuto konkrétnímu trestněprávnímu deliktu, považuji za nezbytné objasnit pojem **trestný čin**, a to i z toho důvodu, že se jeho současná definice liší od té, která byla obsažena v trestním zákoně č. 140/1961 Sb.

4.1 Pojem trestného činu²⁹

Pojem trestného činu je definován v obecné části Trestního zákoníku. Podle § 13 odst. 1 TrZ je to „*protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně*“.³⁰ Současná legislativní úprava již neobsahuje materiální znak trestného činu, kterým byla jeho společenská nebezpečnost.

Trestné činy se od sebe navzájem odlišují tzv. **skutkovou podstatou**. Skutková podstata je souhrnem objektivních a subjektivních znaků charakteristických pro jednotlivé trestné činy. Trestní zákoník rozlišuje pět skupin těchto znaků: **protiprávnost** bývá u jednotlivých skutkových podstat vymezena například výrazy jako *neoprávněně, bez povolení* apod. **Objektivní stránka trestného činu** je vyjádřena příčinnou souvislostí mezi jednáním pachatele a následkem tohoto jednání. **Objektem trestného činu** jsou chráněné statky a zájmy, proti nimž trestný čin směřuje. **Subjekt trestného činu** je osoba, která tento čin spáchala. Některých trestných činů se může dopustit pouze osoba mající specifickou způsobilost pro daný čin.³¹ **Subjektivní stránkou trestného činu** je zavinění, a to buď úmyslné dle § 15 TrZ nebo nedbalostní dle § 16 TrZ. Každý trestný čin je charakterizován svými pojmovými znaky, k nimž patří znaky skutkové podstaty a dále stanovený věk, tedy dovršení 15 let, a přičetnost.

Formy zavinění trestného činu

Úmysl přímý: Pachatel chtěl svým jednáním ohrozit zájem chráněný zákonem.

²⁹ PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. I. díl*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009., s. 451.

³⁰ PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. I. díl*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 451.

³¹ např. voják u vojenských trestných činů

Úmysl nepřímý: Pachatel věděl, že svým jednáním může ohrozit zákonem chráněný zájem, a byl s tím srozuměn.

Nedbalost vědomá: Pachatel věděl, že svým jednáním může ohrozit zákonem chráněný zájem ale spoléhal bez přiměřených důvodů na to, že toto ohrožení nezpůsobí.

Nedbalost nevědomá: Pachatel nevěděl, že svým jednáním může ohrozit zákonem chráněný zájem, ačkoliv vzhledem k okolnostem o tom vědět měl a mohl.

Nově trestní zákoník zavádí druhý odstavec § 16 TrZ, ve kterém je uvedena **hrubá nedbalost**. O té hovoříme v případech, kdy přístup pachatele k požadavku náležité opatrnosti svědčí o jeho bezohlednosti.

V případě trestných činů, jimiž se budu dále zabývat, nicméně nedbalostní zavinění nepřichází v úvahu, ve všech případech se u nich vyžaduje úmysl.

4.2 Charakteristika trestných činů daňových³²

Účelem trestných činů daňových je ochrana systému daní, poplatků a podobných povinných plateb, které tvoří základ veřejných rozpočtů, zejména rozpočtu státního. Jejich význam spočívá v tom, že povinnost platit daně, poplatky, clo, pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení se týká téměř všech obyvatel země, osob fyzických i právnických.³³ V případě osoby právnické odpovědnost nese vždy osoba fyzická, která za ni jednala v konkrétním případě – tedy zpravidla její statutární orgán³⁴. Trestná činnost v oblasti daní patří podle svého zaměření i z hlediska trestněprávního do skupiny hospodářské kriminality, konkrétněji do podskupiny kriminality finanční. Důležitým znakem platným pro celou skupinu trestných činů hospodářských je forma zavinění, vždy je vyžadováno úmyslné jednání pachatele a k naplnění skutkové podstaty postačuje úmysl nepřímý. Jak uvádí např. Trdlicová³⁵, pro hospodářskou kriminalitu je typické, že její páchání nebývá motivováno existenčním nedostatkem. Osobně se domnívám, že to je pravda pouze částečně, protože jak jsem uvedla v kapitole o příčinách daňových úniků, ochota lidí riskovat postih za tyto

³² PROUZA, D. *Daňová kriminalita*. 1. Vydání. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie ČR, 2005. s. 88-94.

³³ BARÁKOVÁ, M. Daňové trestné činy. *Právní rádce*, 2003, roč., č. 4, s. 56-61.

³⁴ Trestní odpovědnost právnických osob u nás není zavedena, avšak navrhuji ji jako jedno z opatření ve 4. kapitole.

³⁵ TRDLICOVÁ, K. Vývojové trendy ekonomické kriminality. In *Variantní scénáře vybraných druhů kriminality*. s. 49.

protiprávní činy roste v době, kdy se ekonomika nachází ve stadiu recese. Ta má za následek snížení životní úrovně, takže lidé mohou pociťovat existenční nedostatek a v důsledku toho páchat trestnou činnost. Ovšem existují samozřejmě i pachatelé, jejichž motivací je pouhá snaha o co nejvyšší zisk.

Z historického hlediska získaly daňové trestné činy na významu po roce 1989 díky přechodu z centrálně plánovaného hospodářství k tržní ekonomice. Do té doby se tento druh deliktů sice vyskytoval, ale vzhledem k rozsahu soukromého sektoru byl jeho význam nízký. V souvislosti s budováním tržní ekonomiky došlo k nárůstu počtu podnikatelských subjektů a změně vlastnických vztahů, kdy původně státní majetek přešel do rukou soukromých osob. Na poli daňové legislativy došlo k výše zmíněné daňové reformě a změny nastaly i v trestněprávní oblasti. Zejména se zvýšil počet skutkových podstat daňových trestných činů. Původně znal trestní zákon totiž pouze jediný takový trestný čin, a to Zkrácení daně, poplatku a jiné podobné platby.

Považuji za důležité upozornit, že i na oblast daňové kriminality se vztahuje obecně platná zásada subsidiarity trestní represe. Znamená to, že trestněprávních prostředků má být využito teprve tehdy, jestliže prostředky ostatních právních odvětví v daném případě nejsou dostatečně efektivní. V oblasti daňových předpisů je situace do značné míry komplikována tím, že se jednotlivé normy velmi často novelizují, existuje zde velký počet různých výjimek, které daňové subjekty využívají, a tyto faktory způsobují nepřehlednost legislativy. Jak už jsem uvedla v kapitole Daňový únik z hlediska teorie, může to mít za následek neúmyslné porušování předpisů, ale někteří jedinci mohou této nepřehlednosti zcela vědomě a úmyslně zneužívat.

Trestní zákon, který pozbyl účinnosti k 1. lednu 2010, zahrnoval trestné činy daňové v hlavě druhé (Trestné činy hospodářské), oddílu třetím (Trestné činy proti měně a trestné činy daňové). V současném Trestní zákoníku zůstává toto uspořádání zachováno jen částečně. Zákoník obsahuje v hlavě šesté (Trestné činy hospodářské) díl druhý s názvem Trestné činy daňové, poplatkové a devizové. pod který spadají následující trestné činy:³⁶

- Zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby § 240 TrZ

³⁶ PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. I. díl*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 2191-2266.

- Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby § 241 TrZ
- Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení § 243 TrZ
- Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží § 244 TrZ
- Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti § 245 TrZ
- Padělání a pozměnění známek § 246 TrZ
- Porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství § 247 TrZ
- Kromě vyjmenovaných trestných činů obsahuje tato část zákona ještě zvláštní ustanovení o účinné lítosti vztahující se pouze k § 241 TrZ.

Mezi trestné činy daňové můžeme z výše uvedeného výčtu zahrnout § 240 TrZ, § 241 TrZ, § 243 TrZ, a § 245 TrZ.

4.3 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle §240 trestního zákoníku

Ve své práci jsem se rozhodla blíže věnovat trestnému činu dle § 240 TrZ zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby (dále jen „zkrácení daně“), protože jde o základní trestněprávní delikt v oblasti daňové kriminality. Stejně jako v celé práci používám číslování paragrafů podle nejnovější legislativní úpravy. Pouze pokud se zmiňuji o trestním zákoně, který dnes již není aktuální, používám číslování platné do 31. prosince 2009.

4.3.1 Trestný čin zkrácení daně v minulosti³⁷

Jak jsem uvedla výše, v roce 1989 bylo zkrácení daně dle §148 trestního zákona jediným trestným činem z oblasti daní, který tehdejší trestní zákon obsahoval. Bylo nutné s ohledem na nárůst páchání daňové trestné činnosti reagovat nejen reformou daňového systému, ale také zpřesněním a zpřísněním trestněprávních prostředků proti těmto aktivitám. Kromě definice nových trestných činů z oblasti daní byly proto v trestním zákoně provedeny změny i u původního trestného činu zkrácení daně. S účinností od 1.1.1992 došlo k přidání

³⁷ PROUZA, D. *Daňová kriminalita*. 1. Vydání. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie ČR, 2005, s. 154-156.

třetího odstavce § 148 trestního zákona, který zvýšil trestní sazbu na pět až dvanáct let pro případy, kdy pachatel svým činem způsobil škodu velkého rozsahu. V dalších novelách se také rozšířila skutková podstata, s účinností od 1.1.1994 zahrnovala zkrácení daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatku a jim podobných dávek. Další novelou zákona byla do § 148 trestního zákona včleněna druhá skutková podstata trestného činu spočívající ve vylákání výhody na některé z povinných plateb³⁸. Ta byla až do účinnosti nového trestního zákoníku v samostatném 2. odstavci § 148 trestního zákona³⁹. Teprve předpis účinný od 1. ledna tohoto roku spojil obě skutkové podstaty do jednoho odstavce. O důležitosti této změny se zmiňují v další subkapitole.

Tabulka 4.1 Vývoj celkového počtu spáchaných trestných činů zkrácení daně

Rok	Počet trestných činů zkrácení daně
1998	193
1999	266
2000	258
2001	280
2002	380
2003	424
2004	388
2005	342
2006	354
2007	230
2008	302

Zdroj: [46]. Vlastní úprava.

Tabulka zachycuje vývoj celkového počtu spáchaných trestných činů dle § 148 TrZ v letech 1998 až 2008. Časové rozpětí je zvoleno s ohledem na fakt, že s účinností od 1. ledna 1998 byla v rámci § 148 vyčleněna samostatná skutková podstata vylákání daňové výhody⁴⁰. Jak můžeme vidět, nejvyšší počet trestných činů zkrácení daně byl spáchán v roce 2003, nejnižší naopak v roce 1998. Celkově je počet spáchaných trestných činů v čase proměnlivý, nelze hovořit o rostoucí ani klesající tendenci, i když od roku 2003 zatím počet činů nikdy

³⁸ KUCHTA, J. Trestněprávní úprava daňových deliktů. *Daně: odborný časopis pro daňové právo v praxi*, 1997, s. 10-13.

³⁹ Znění § 148 podle zákona č. 140/1961 Sb., jehož platnost skončila ke 31.12.2009, je uvedeno v příloze č. 1 této diplomové práce.

⁴⁰ K této problematice blíže viz subkapitola Trestný čin podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku

nedosáhl 400 případů, takže je patrné mírné zlepšení situace, avšak je nutné vzít v úvahu také možnost, že nižší počet skutečných trestných činů zkrácení daně mohl být způsoben poklesem podílu objasněných případů, což by naopak vypovídalo o nízké efektivitě činnosti orgánů činných v trestném řízení.

4.3.2 Trestný čin zkrácení daně v současnosti⁴¹

Na úvod cituji znění výše uvedeného paragrafu § 240 TrZ:

„(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,

b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru nebo

c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.

*(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu“.*⁴²

Ustanovení obsahuje kromě výše zmíněného pojmu daň také další pojmy označující povinné platby, tedy. Jejich význam vysvětluji v následující pasáži.

Clo je povinnou platbou vybíranou v souvislosti s dovozem a vývozem zboží. Rozlišujeme clo dovozní, clo vývozní a clo vyrovnávací, které je vybíráno za účelem vyrovnání prémie či subvence poskytnuté na zhotovení, výrobu či vývoz zboží. Cla byla původně upravena v celním zákoně a celním sazebníku. Vstupem ČR do Evropské unie byly tyto předpisy nahrazeny závaznými předpisy Evropských společenství. Příjmy ze cla plynou do státního rozpočtu.

⁴¹PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. I. díl.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s.2193-2197.

⁴²PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. I. díl.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 2193-2195.

Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti zahrnuje více odvodů. Zákon č. 589/1992 pod tuto jedinou platbu řadí pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, přestože poslední jmenovanou platbu nezařazujeme mezi pojistné. Na základě pravidelného hrazení této platby je následně poskytováno sociální zabezpečení. Platba je součástí příjmů státního rozpočtu.

Pojistné na úrazové pojištění je upraveno zákonem č. 266/2006 Sb. o úrazovém pojištění zaměstnanců. Hradí jej zaměstnavatel a pojištěnými osobami jsou jeho zaměstnanci. Účelem platby je pojištění pro případ pracovního úrazu nebo nemoci z povolání. Tento druh pojistného opět plyne do státního rozpočtu.

Pojistné na zdravotní pojištění upravuje zákon č. 592/1992 Sb. Smyslem této pravidelné platby je zajištění potřebné zdravotní péče bez nutnosti hradit tuto péči přímo. Pojistné na zdravotní pojištění je příjmem konkrétní zdravotní pojišťovny, u které je dotyčná osoba pojištěna, nikoliv státu.

Poplatek je další povinnou platbou, od daně se odlišuje tím, že není neekvivalentní, tzn. že na základě jeho zaplacení je dotyčnému subjektu poplatku poskytnuta určitá služba, vydáno osvědčení, případně získá právo účasti v určitém řízení (např. soudním). Existuje řada druhů poplatků, zákon upravuje zejména poplatky soudní, správní a místní. Všechny plynou do veřejných rozpočtů.

Podobná **povinná platba** v praxi označuje např. poplatek, který hradí držitel rozhlasového či televizního přijímače.

4.3.3 Znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně⁴³

Objektem trestného činu jsou u zkrácení daně zájmy státu na správném vyměření a uhrazení daně. Podle Prouzy⁴⁴ tak může být trestný čin zkrácení daně spáchán pouze v řízení vyměřovacím či při placení daní. **Objektivní stránka** trestného činu spočívá v příčinné souvislosti předmětného jednání pachatele a následku tohoto jednání. U tohoto konkrétního trestného činu se může jednat buď o naplnění znaku zkrácení daně nebo o vylákání daňové

⁴³ PÚRY, F. Aktuální otázky trestněprávního postihu daňových úniků. *In Karlovarské právnické dny*. Praha: LINDE PRAHA a.s., 2004, s. 115.

⁴⁴ PROUZA, D. *Daňová kriminalita*. 1. Vydání. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie ČR, 2005, s. 159.

výhody, případně obou zmiňovaných znaků. **Subjektem**, tedy pachatelem i spolupachatelem trestného činu zkrácení daně může být kterýkoli z daňových subjektů, ale i správce daně, popř. také třetí osoba – např. daňový poradce, zaměstnanec podnikatele – právnické osoby, který podává daňové přiznání za svého zaměstnavatele, nebo osoba, která pouze předstírá, že je poplatníkem či plátcem některé povinné platby. Z uvedeného vyplývá, že subjekt daně nemusí být nutně totožný se subjektem trestného činu zkrácení daně. Nelze tedy zaměňovat daňovou povinnost a trestní odpovědnost. Kromě osoby pachatele mohou být do trestného činu zkrácení daně zapojeny ještě další lidé, opět se musí vždy jednat o fyzické osoby. Stejně jako ostatní hospodářské trestné činy je i zkrácení daně z hlediska **subjektivní stránky** trestným činem úmyslným a podle zákona může být úmysl jak přímý tak i nepřímý.

Aby bylo jednání kvalifikováno jako trestný čin dle § 240, musí dále splňovat také znak **protiprávnosti** a stanovený **věk pachatele**⁴⁵, který nesmí být nižší než 15 let.

Trestný čin dle §240 TrZ obsahuje dvě samostatné skutkové podstaty, jejichž rozlišovacím znakem je způsob spáchání trestného činu. První z nich je zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle odst. 1 §240 TrZ, druhou pak vylákání daňové výhody podle odst. 2 téhož paragrafu TrZ. Skutková podstata podle odst. 2 byla do trestního zákona včleněna teprve po jeho novelizaci s účinností od 1. ledna 1998. Pachatel se může dopustit pouze jedné z vyjmenovaných skutkových podstat, nebo může naplnit znaky obou podstat zároveň. V následujících subkapitolách se zabývám každým odstavcem ustanovení dle § 240 TrZ zvlášť.

4.3.4 Trestný čin podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku⁴⁶

Zkrácení daně

Skutková podstata zkrácení daně spočívá v jednání pachatele, kterým úmyslně ovlivňuje daňovou (popř. poplatkovou a další) povinnost svoji nebo jiného subjektu. Pachatel buď předstírá, že rozsah daňové povinnosti je nižší než ve skutečnosti, nebo dokonce že tuto povinnost vůbec nemá (v případě úmyslného nesplnění registrační povinnosti u správce daně). Zpravidla se zkrácení daně považuje za zvláštní případ podvodu, a to podvod daňový. Podle toho, o kterou povinnou platbu se jedná, může být poškozenou stranou zdravotní pojišťovna,

⁴⁵ PROUZA, D. *Daňová kriminalita*. 1. Vydání. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie ČR, 2005, s. 159.

⁴⁶ PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. I. díl*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 2197-2209

celní orgán, správa sociálního zabezpečení apod. Zkrácení daně může být dosaženo aktivním jednáním, tedy např. podáním daňového přiznání obsahujícího úmyslně zkreslené údaje. Jinou možností je opomenutí určitého jednání, ke kterému byl daný subjekt povinen, např. jestliže dotyčný subjekt nepodá daňové přiznání z příjmu, kterého dosáhl. vždy však musí být prokázán úmysl. Podstatnou otázkou představuje z hlediska tohoto ustanovení požadovaný větší rozsah zkrácení daně. Není možné pro tento případ přímo využít ustanovení § 138 odst. 1 TrZ o větší škodě, nicméně v praxi se větší rozsah vykládá tak, že jde nejméně o 50 000 Kč, což se s výší větší škody shoduje. Rozsah zkrácení daně podle odst. 1 se určuje jako výše rozdílu mezi daní, která měla být poplatníkem či plátcem odvedena, a daní skutečně odvedenou. Jednání pachatele, při kterém zkrátí více druhů daní či jiných povinných plateb je kvalifikováno jako pokračování v trestném činu a výše částek, o které zkrátí každou z plateb se sčítají. O dokonaný trestný čin zkrácení daně se jedná v případě, že pachatel skutečně docílí toho, že je mu vyměřena nižší daňová povinnost, než ukládá zákon, popř. mu není vyměřena vůbec. Pokusem trestného činu může být jednání, kdy pachatel podá úmyslně zkreslené přiznání k dani a finanční úřad jeho úmysl zkrátit daň odhalí. Příprava k trestnému činu zkrácení daně může spočívat např. v opatrování fiktivních podkladů pro přiznání, které má být správci daně podáno v budoucnu.⁴⁷

Kdy o zkrácení daně nejde

Za zkrácení daně nelze považovat pouhé neodvedení správně vypočtené, přiznané a vyměřené daně, nebyla-li v průběhu řízení zatajena skutečnost podstatná pro vznik daňové povinnosti. Daň, kterou pachatel v zákonné výši přizná a poté neodvede, se vymáhá nejčastěji formou exekučního řízení. Pokud toto řízení pachatel v jeho průběhu ztěžuje, může se na jeho jednání vztahovat ustanovení o trestném činu maření výkonu úředního rozhodnutí a vykázání, popř. také jiná ustanovení Trestního zákoníku.

Za uvedený trestný čin nelze stíhat ani osoby, které v daňovém přiznání zatají příjmy získané trestnou činností. Pokud by byla dotyčná osoba nucena takový příjem přiznat, znamenalo by to, že by musela oznámit svou vlastní trestnou činnost, což se neslučuje se

⁴⁷ PÚRY, F. Aktuální otázky trestněprávního postihu daňových úniků. *In Karlovarské právnické dny*. Praha: LINDE PRAHA a.s., 2004, s. 103.

zásadou dle § 92 TrŘ. Tato zásada říká, že „...obviněný nesmí být žádným způsobem donucován k výpovědi nebo k doznání...“⁴⁸

Vylákání daňové výhody

Druhá skutková podstata, tedy vylákání daňové výhody, spočívá ve fingoaném předstírání skutečností, na jejichž základě vzniká státu povinnost poskytnout neoprávněné plnění osobě či osobám, které ve skutečnosti nejsou plátcí povinné platby, od níž se výhoda odvíjí. Tyto osoby tedy logicky nemají na uvedenou výhodu ze zákona nárok. Rovněž tato skutková podstata bývá zpravidla považována za zvláštní případ podvodu.⁴⁹ Uvedené ustanovení tedy postihuje případy, kdy pachatel nezkracuje své plnění vůči státu, ale naopak od něj vyžaduje určitou výhodu ve formě výplaty peněz. Aby mu tato výhoda byla poskytnuta, uvádí pachatel nepravdivá tvrzení. U vylákání daňové výhody se nevyžaduje aby byl trestný čin spáchán ve větším rozsahu. Teoreticky tak může dojít k naplnění skutkové podstaty vylákáním výhody v jakékoli výši.⁵⁰ Tato samostatná skutková podstata byla do ustanovení trestného činu zkrácení daně včleněna novelou trestního zákona č. 253/1997 Sb, účinnou od 1. ledna 1998. Před tímto datem bylo vylákání výhody na některé z povinných plateb považováno z trestněprávního hlediska za trestný čin zkrácení daně. Účelem vyčlenění této samostatné podstaty bylo zpřesnění kvalifikace páchaných trestných činů. Další změnou, ke které došlo v novém trestním zákoníku, je uvedení obou výše zmíněných skutkových podstat v 1. odstavci § 240 TrZ. Díky tomu lze počítat škodu spáchanou zkrácením daně a vylákáním daňové výhody. Celková výše je velmi podstatnou skutečností z hlediska případného trestního postihu pachatele.

Kdy nejde o vylákání daňové výhody

Pokud daňový poplatník či plátec v rozporu se zákony úmyslně sníží svou daňovou povinnost, pak toto jednání lze kvalifikovat jako zkrácení daně, není zde naplněna skutková podstata vylákání daňové výhody.

Za spáchání trestného činu zkrácení daně podle odst. 1 hrozí pachateli trest odnětí svobody na 6 měsíců až 3 roky, případně zákaz činnosti.

⁴⁸ zákon č. 41/2009 Sb. Trestní řád

⁴⁹ PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. I. díl.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 2211-2213

⁵⁰ PROUZA, D. *Daňová kriminalita.* 1. Vydání. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie ČR, 2005, s. 205

4.3.5 Trestný čin podle § 240 odst. 2 trestního zákoníku⁵¹

Podle písm. a) tohoto odstavce se posuzují případy trestného činu zkrácení daně tehdy, jestliže se na uvedeném činu pachatele aktivně podílí ještě minimálně dvě další fyzické osoby – celkem jsou tedy zapojeny osoby tři, přičemž je lhostejné, jakou měrou se na činu podílely. Může jít buď o spolupachatelství, nebo o určitou formu účastenství s výjimkou návodu⁵². Důležitost tohoto ustanovení v rámci § 240 TrZ spočívá v tom, že v případech rozsáhlých daňových úniků bývají často odhaleny celé skupiny osob, které byly do trestné činnosti zapojeny. Podle písm. b) tohoto odstavce se posuzují případy, kdy pachatel svým jednáním poruší úřední uzávěru. Úřední uzávěrou je podle Šámala speciální způsob zajištění zboží. Podle písm. c) tohoto odstavce jsou posuzovány případy spáchání trestného činu dle § 240 TrZ ve značném rozsahu. Pro určení výše značného rozsahu se postupuje obdobným způsobem jako v odst. 1 § 240 TrZ. Jedná se tedy nejméně o 500 000 Kč. Za spáchání trestného činu zkrácení daně podle odst. 2 § 240 TrZ hrozí trest odnětí svobody na 2 až 8 let.

4.3.6 Trestný čin podle § 240 odst. 3 trestního zákoníku⁵³

Nejvyšší trestní sazba hrozí logicky za spáchání trestného činu ve velkém rozsahu. Ten je opět dovozován stejným způsobem jako u rozsahu většího a značného, činí minimálně 5 000 000 Kč. Za spáchání trestného činu zkrácení daně podle § 240, odst. 3 TrZ hrozí pachateli trest odnětí svobody na 5 až 10 let.

4.3.7 Vztah k jiným ustanovením trestního zákoníku

Účinná lítost

Trestní zákoník umožňuje v některých přesně specifikovaných případech zánik trestnosti spáchaného činu. Jedním ze způsobů, jak může trestnost zaniknout je účinná lítost. Uvedený předpis taxativně vymezuje okruh trestných činů, na které se vztahuje ustanovení o účinné lítosti dle § 33 TrZ. Podle současné úpravy je do tohoto výčtu zahrnut i trestný čin zkrácení daně. Na rozdíl od trestného činu neodvedení daně se na něj ovšem nevztahuje zvláštní ustanovení o účinné lítosti dle § 242 TrZ. Uplatnění ustanovení o účinné lítosti je

⁵¹ PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. I. díl.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 2209-2211

⁵² Bliže k pojmům spolupachatelství a účastenství např. PÚRY, F. *Trestní zákoník s komentářem, I. díl.*

⁵³ PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. I. díl.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 2211-2213.

podmíněno několika skutečnostmi. Pachatel musí dobrovolně a z vlastní vůle zamezit škodlivým následkům svého jednání, napravit toto jednání nebo o svém dokonaném trestném činu dobrovolně učinit trestní oznámení.

Nepřekažení trestného činu

Nově se na třetí odstavec § 240 TrZ vztahuje ustanovení o tzv. nepřekažení trestného činu. Znamená to, že osoba, která se hodnověrně dozví o chystaném spáchání trestného činu zkrácení daně (hrozí-li zde velký rozsah, tedy minimálně 5 000 000 Kč), je povinna překazit jeho dokonání, nebo oznámit své podezření státnímu zástupci či policejnímu orgánu. Pokud tak neučiní, hrozí jí až tříletý trest odnětí svobody.

4.3.8 Nejčastější způsoby páčání trestného činu zkrácení daně⁵⁴

Skutková podstata zkrácení daně

Nejčastěji bývá trestný čin zkrácení daně spáchán u daní nepřímých, tedy u DPH a u spotřebních daní. Daňové úniky způsobené krácením těchto daní dosahují také vyšších částek v porovnání s daněmi přímými, mezi nimiž mají z hlediska daňových úniků výsadní postavení daně z příjmů fyzických a právnických osob. V praxi se obvykle opakují některé způsoby krácení daní. Zde uvádím několik častých případů:

Pachatel nesplní registrační povinnost, tzn. že se u správce daně nezaregistruje jako daňový subjekt, přestože tak ze zákona měl povinnost učinit. Tento způsob se může vyskytnout u všech druhů daní.

Pachatel podá daňové přiznání, ve kterém uvádí fiktivní údaje o výši nákladů či příjmů a tím sníží základ pro výpočet daně z příjmu. To lze provést mnoha různými způsoby, jako např. nevykazováním tržeb z prodeje za hotové, vykazováním zahraniční dovolené jako pracovní cesty. Rozšířené je také vyplácení minimálních mezd zaměstnancům, přičemž zbytek odměny za práci dostávají v hotovosti, a zaměstnavatel platí povinné odvody pouze z částky rovnající se minimální mzdě. Tento způsob krácení daně se tedy v konečném důsledku nemusí projevit jen ve státním rozpočtu, ale i u zdravotní pojišťovny.

Pachatel při importu zboží do ČR deklaruje jiné zboží, než jaké je skutečně dovezeno. Tento způsob se uplatňuje zejm. u cigaret, alkoholu (vykazovaného jako nealkoholické

⁵⁴. PROUZA, D. *Daňová kriminalita*. 1. Vydání. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie ČR, 2005, s. 172-173.

nápoje). Dojde ke zkrácení cla, spotřební daně i daně z příjmů. Známým případem podobného charakteru byly např. kauza LTO.

Pachatel provádí machinace v účetnictví za účelem vytvoření situace, kdy je jím vykázaný příjem osvobozen od daně. Zde lze jako příklad uvést situaci, kdy osoba pořídí auto, které následně prodá před uplynutím jednoho roku od jeho nabytí, přičemž nezaplatí daň z příjmu.⁵⁵

Pachatel na prodávané lihoviny a cigarety umisťuje falešné kolky, aby vyvolal dojem, že jsou již zdaněné, přitom ale spotřební daň za své zboží neodvede⁵⁶.

Obvyklým daňovým únikem v ČR jsou tzv. melouchy, tedy poskytování služeb bez jakýchkoli dokladů (často jde např. o hlídání dětí, doučování, řemeslné práce, nebo také průvodcovskou činnost)⁵⁷.

Skutková podstata vylákání daňové výhody

Znaky druhé skutkové podstaty v rámci trestného činu zkrácení daně bývají nejčastěji naplňovány u DPH. Pachatelé se pokouší uplatnit odpočet daně aniž by k tomu byli oprávněni. Zde opět uvádím nejčastější způsoby, jak pachatelé při této trestné činnosti postupují.

Pachatel uplatňuje nadměrný odpočet DPH při vývozu zboží do zahraničí.⁵⁸ Častým jevem poslední doby jsou u nás i v zahraničí tzv. **kolotočové podvody** (carousel frauds). Ty páchají celé řetězce firem, které vzájemně obchodují se záměrně nadhodnoceným zbožím a poté při vývozu do zahraničí vyžadují nadměrně vysoký odpočet DPH. Rozkrývání takovýchto kauz, v nichž figuruje větší množství subjektů je velmi problematické, navíc bývají spojeny s jinou trestnou činností (jak jsem uvedla v kapitole Příčiny a důsledky daňových úniků).

⁵⁵ Příjmy z prodeje aut, lodí jsou od daně osvobozeny pouze v případě, že doba mezi jejich nabytím a následným prodejem přesahuje 1 rok.

⁵⁶ ČEPELÁK, J. Daňové úniky. *Daně: odborný časopis pro daňové právo v praxi*, 2002, roč.3, č. 2, s. 14.

⁵⁷ PETLACH, L. Daňové úniky a nedoplatky v současné daňové soustavě ČR. *Daně: odborný časopis pro daňové právo v praxi*, 2001, roč. 9, č. 3, s. 21-24.

⁵⁸ Zboží vyvážené do zahraničí podléhá DPH na vstupu do země příjemce, proto se v ČR daň neodvádí.

Pachatel finguje vývoz zboží podléhajícího spotřební dani a nárokuje si vrácení daně, přitom zboží zůstane v ČR a pachatel s ním dále obchoduje. Tento způsob krácení daně byl podstatou tzv. rumové aféry, o které se zmiňuji v kapitole Skutečné případy daňových úniků.

Pachatel vystavuje doklady na fiktivní dodávky zboží a služeb, které jsou sice formálně v pořádku, ale ve skutečnosti nedojde ke zdanitelnému plnění. Dodavatel může v tomto případě být neplátcem daně, případně se může jednat o fiktivní firmu

4.3.9 Zkrácení daně a jiné trestné činy⁵⁹

Pokud jde o souběh s jinými trestnými činy v případě zkrácení daně nemůže být zároveň spáchán trestný čin podvodu dle § 209 TrZ. Důvodem je fakt, že obě skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně jsou, jak uvádím výše, považovány za speciální případ podvodu, takže § 240 TrZ je ve vztahu k ustanovení § 209 TrZ tzv. lex specialis. Vyloučen je také souběh trestného činu zkrácení daně s činem dle § 254 TrZ Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Zkreslování údajů za účelem spáchání trestného činu zkrácení daně se totiž považuje za přípravu k tomuto trestnému činu.

4.3.10 Statistika zkrácení daně

**Tabulka 4.2 Celkový počet spáchaných trestných činů zkrácení daně
v jednotlivých regionech**

Region/kraj	Celkový počet spáchaných tr. č. zkrácení daně	Odsouzeno osob
ČR	302	255
Praha	22	22
Středočeský	33	26
Jihočeský	12	10
Západočeský	12	7
Severočeský	65	54
Východočeský	32	26
Jihomoravský	81	71
Severomoravský	45	39

Zdroj: [46]. Vlastní úprava.

⁵⁹ PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. I. díl*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 2211-2213.

V této tabulce můžeme vidět celkové počty osob odsouzených za zkrácení daně v jednotlivých regionech v roce 2008. Nejméně trestných činů bylo zaznamenáno v na jihu a západě Čech, nejvíce naopak v jihomoravském regionu. Zajímavé je poměrně vysoké číslo u hlavního města Prahy, což odráží specifické postavení Prahy v rámci České republiky. Jako hlavní město a nejvýznamnější ekonomické centrum země má největší koncentraci podnikatelských subjektů. Soustřeďují se sem jak legální ekonomické aktivity, tak i osoby, které porušují zákon.

4.3.11 Skutečné případy daňových úniků

Případy nelegálních daňových úniků jsou vzhledem k vysokým částkám, o které pachatelé svým jednáním stát připravují, vděčným a velmi častým mediálním tématem. Známost kauz ale není měřítkem závažnosti trestné činnosti, leckdy i méně známé případy mohou připravit stát o vysoké částky. V této subkapitole uvádím pro ilustraci několik příkladů nelegálních daňových úniků.

Kauza LTO⁶⁰

Kauza lehkých topných olejů z 90. let 20. století patří mezi nejznámější případy daňových úniků v ČR. Osoby zapojené do této kauzy využily nedokonalostí v tehdejších předpisech, které se po přechodu k tržnímu hospodářství teprve utvářely. Ze zahraničí byla dovážena motorová nafta deklarovaná právě jako lehké topné oleje, které v té době nepodléhaly spotřební dani. Jakmile se tyto pohonné hmoty dostaly přes hranice, byly pak už prodávány dalším odběratelům pod názvem motorová nafta. Stát tak na daních přicházel o vysoké částky, hovoří se až o 100 miliardách úniků na spotřebních daních. Na trestné činnosti se podílelo velké množství osob včetně politicky angažovaných lidí.

Rumová aféra⁶¹

Počátek této kauzy se datuje do roku 1992. Skupina osob odebrala od producentů lihovin rum a následně fingovala jeho export do zahraničí, díky čemuž se pachatelé vyhnuli placení daně ve výši až 17 milionů Kč. Nevyvezený alkohol následně rozprodávali odběratelům v ČR. Celý případ se podařilo vyřešit až o 13 let později a odsouzeno za něj bylo 7 osob.

⁶⁰ Dostupné z: <portal.justice.cz/Justice2/soubor.aspx?id=82754>.[cit. 20. března 2010].

⁶¹ Dostupné z: <portal.justice.cz/Justice2/soubor.aspx?id=82754>.[cit. 21. března 2010].

Fiktivní s.r.o.⁶²

Dvě osoby z Ruska v ČR založily řetězec celkem 54 obchodních společností, mezi kterými pak provozovaly fiktivní obchodní transakce. Ve skutečnosti však nedocházelo k žádnému plnění, pouze k vystavování daňových dokladů. Následně pachatelé podávali daňová přiznání, na jejichž základě vyžadovali od státu odpočty DPH. Částka, kterou se jim takto podařilo získat dosáhla 10 milionů Kč.

Pokus o zkrácení daně⁶³

V tomto případě figurovaly 4 osoby podezřelé ze zkrácení daně, které jednak podnikaly na základě živnostenského listu a zároveň byly společníky ve v.o.s. V rámci podnikání v této společnosti se pachatelé pokusili zkrátit daň z příjmu tím, že si snižovali základ daně z příjmu zaúčtováním fiktivních faktur. Částka, o kterou by v případě úspěšného dokonání trestného činu připravili stát dosahovala téměř 5 milionů Kč.

Případ s tabákem⁶⁴

O nedokonalosti daňové legislativy svědčí tento případ z let 2005 až 2006, kdy jistý podnikatel dovážel z Chorvatska, Španělska, Řecka a Německa tabák, který v ČR zpracoval a dodával do obchodů, aniž by odvedl spotřební daň a DPH. Byl proto obviněn z trestného činu zkrácení daně v rozsahu 46 milionů. Podnikatel se hájil tím, že tabák neslouží ke kouření, ale k vydýmování skleníků, takže daním nepodléhá. Nakonec ho soud zprostil obvinění, což odůvodnil tím, že kvůli nejasnostem v zákonech nelze s jistotou tvrdit, že v daném případě skutečně vznikla dotyčnému daňová povinnost.

⁶² SCHEINOST, M. *Úmyslné krácení daní – analýza vybraných trestných činů a jejich pachatelů*. 1. vydání. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 1999, s. 56.

⁶³ SCHEINOST, M. *Úmyslné krácení daní – analýza vybraných trestných činů a jejich pachatelů*. 1. vydání. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 1999, s. 53.

⁶⁴ Dostupné z: <http://www.tyden.cz/rubriky/domaci/danovy-unik-za-desitky-milionu-nelze-ho-prokazat_104738.html>. [cit. 6.dubna 2010].

5 OPATŘENÍ K MINIMALIZACI DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

Není snadné navrhnout opatření, která by efektivně zamezila vzniku daňových úniků. O totéž se dlouhodobě pokoušejí odborníci z celého světa a přesto se výše daňových úniků v EU odhaduje až na 250 miliard EUR. Ani u nás není situace nijak povzbudivá. Některá účinná opatření sice již u nás byla v tomto ohledu provedena, ale komplexnější řešení zatím neexistuje. Současné odhady daňových úniků dokazují, že má ČR v tomto ohledu ještě velké rezervy. Proto se v této kapitole věnuji různým opatřením pro zamezení daňové kriminality. V první části kapitoly shrnuji opatření, která již u nás byla zavedena, následně pak ve druhé části předkládám některé návrhy a doporučení, jejichž realizace by mohla pomoci zlepšit stávající situaci v boji s daňovými úniky.

5.1 Současná opatření

5.1.1 Bezhotovostní platby

V roce 2004 se podařilo prosadit zákon č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti, který ukládá fyzickým i právnickým osobám povinnost převádět částky nad 15 tisíc EUR zásadně jen prostřednictvím peněžního ústavu formou bezhotovostního platebního styku. Za platbu v hotovosti se pro účely tohoto zákona považuje i úhrada ve formě drahých kovů či jiných hodnotných komodit., zatímco například vklady peněz na vlastní nebo cizí účet, případně výběr peněz z takového účtu se za platbu v hotovosti nepovažuje. Dodržování tohoto zákona kontrolují finanční a celní orgány a za jeho porušení mohou uložit pokutu až do výše 5 milionů Kč.⁶⁵

Nevýhoda předpisu spočívá v tom, že podle zákona mají peněžní ústavy na převod dvoudenní lhůtu, takže je bezhotovostní operace z hlediska podnikatelských subjektů časově náročná. Z pohledu omezení daňových úniků je však omezení hotovostních plateb určitě účinné opatření. Umožnilo totiž lepší přehled o pohybu peněžních prostředků. Bohužel i tento předpis lze obejít, což se potvrzuje v praxi. Aby se vyhnuli nutnosti převádět vysoké částky prostřednictvím banky, rozdělují někteří lidé platby na několik menších částí, z nichž žádná nedosáhne zákonné hranice pro bezhotovostní převod. Tyto menší částky pak zaplatí v rozmezí několika dnů, což zákon nezakazuje, protože limit 15 000 EUR se vztahuje pouze na jeden kalendářní den. Proto by bylo vhodné tento předpis novelizovat. Úprava by mohla

⁶⁵ zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti

například spočívat v tom, že by místo pevně stanovených 15000 EUR záleželo při otázce, zda bude platba provedena v hotovosti, také na celkové částce, která má být zaplacená (bez ohledu na počet jednotlivých splátek). Větší částky by tak musely povinné osoby hradit vždy bezhotovostně, i když by úhradu prováděly v několika etapách během více kalendářních dnů.

Určitý problém představuje také uvedení zákonného limitu pro hotovostní platební styk v měně Euro. Proměnlivost kurzu Koruny české k této měně totiž způsobuje nejasnosti v převodech.

5.1.2 Nový trestní zákoník

V oblasti represe trestné činnosti byl učiněn významný krok schválením nového trestního zákoníku. Ten ve většině případů zpřisňuje postihy za trestné činy a také zpřesňuje definice jejich skutkových podstat. Z oblasti daňových trestných činů se změny nejvíce dotkly trestného činu zkrácení daně, který jsem rozebírala v předcházející kapitole. Nicméně je na místě připomenout, že pouhé zpřísnění postihů daňových úniků současnou situaci nevyřeší, pokud nebudou efektivně pracovat orgány daňové správy a také policejní složky, které se podílejí na přípravném řízení trestním v případech daňových úniků.

5.1.3 Mezinárodní spolupráce

Na tomto místě bych se ráda zmínila o opatřeních, na nichž ČR spolupracuje s ostatními státy v rámci Evropské unie. Aktuálně se diskutuje o efektu směrnice Rady EU č. 2006/112/ES, která byla přijata v roce 2008 a členské státy ji musely povinně implementovat do svých právních řádů do 1.1.2010. Je zaměřena hlavně na boj proti vnitrokomunitárním daňovým únikům, které se nejčastěji vyskytují u DPH. Jedná se o již zmíněné kolotočové podvody. Změny, které tento nový předpis obsahuje, se dotknou hlavně výměny informací o plněních v rámci členských států a urychlení výměny informací mezi správci daně. V praxi to znamená, že se zkrátí doba mezi faktickým plněním a podáním informace o jeho uskutečnění úřadu ve státě, kde sídlí pořizovatel zboží či služby⁶⁶, což znesnadní páchání podvodů s DPH. Jsem jednoznačně pro vytváření takovýchto opatření na mezinárodní úrovni, protože daňové podvody se stále častěji neomezují na jednotlivé státy a navíc je potřeba přizpůsobovat legislativu novým typům trestné činnosti, jako jsou právě kolotočové podvody.

⁶⁶Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0147:FIN:CS:PDF>>.[cit. 3.dubna 2010]

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění⁶⁷

Tyto smlouvy slouží k zamezení dvou nežádoucích jevů – zaprvé aby příjmy získané v zahraničí byly zdaněny dvakrát (tedy nejprve ve státě kde se nachází zdroj příjmu a poté v zemi, kde sídlí příjemce) a zadruhé aby některé příjmy zdanění zcela „unikly“. V těchto smlouvách je pro jednotlivé druhy příjmů přesně stanoveno, zda se zdaňují v zemi příjemce nebo v zemi zdroje příjmů. Seznam států, s nimiž ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění je dnes již poměrně obsáhlý a nové smlouvy dále přibývají.

Dohody s daňovými ráji⁶⁸

Ministerstvo financí oznámilo záměr vyjednávat se zeměmi označovanými jako daňové ráje za účelem výměny informací o podezřelých subjektech a jejich kontech u zahraničních peněžních ústavů. Dosud je totiž pro pachatele poměrně snadné ukrýt nelegálně získané peněžní prostředky na bankovních účtech v zahraničí, protože řada legislativních omezení brání odhalení takovýchto kont. Je proto potřeba prohloubit spolupráci se státy označovanými jako daňové ráje.

5.1.4 Daňová amnestie

V nedávné době uvažovalo Ministerstvo financí v rámci protikrizových opatření o daňové amnestii, která měla údajně přinést do státní pokladny až 40 miliard Kč⁶⁹. Šlo by o jednorázovou akci, v jejímž rámci by podnikatelské subjekty dostaly možnost dodatečně bez hrozby postihu splatit daně, které dosud v rozporu se zákonem neuhradily (amnestie se však může vztahovat pouze na případy daňových úniků, u nichž neexistuje podezření na spáchání trestného činu). Přínos tohoto opatření je sporný. Já osobně souhlasím s kritickými názory na daňovou amnestii a fakt, že od ní ministerstvo nakonec upustilo, vnímám jako pozitivní. Prosazení takového opatření by totiž podle mě daňoví poplatníci mohli vnímat jako signál, že neplacení daní není nic vážného, stačí si počkat na amnestii a pak daně uhradit. Mnozí by z toho důvodu s placením daní čekali, takže by opět klesly daňové příjmy státního rozpočtu, a toto opatření by ztratilo požadovaný efekt, spíše by vyvolalo nárůst daňových nedoplatků.

⁶⁷ Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_438.HTM> [cit. 28. března 2010].

⁶⁸ Dostupné z: <<http://www.podnikatel.cz/aktuality/mfcr-si-chce-posvitit-na-danove-raje/>> [cit. 30. března 2010].

⁶⁹ Dostupné z: <<http://www.mesec.cz/aktuality/danova-amnestie-muze-vylepsit-rozpocet-statu/>> [cit. 12. dubna 2010].

Podle Ministerstva financí má místo amnestie přinést prostředky z daní do rozpočtu zavedení nového daňového řádu, o němž se zmiňuji dále.

5.1.5 Nový daňový řád⁷⁰

Nový daňový řád je součástí reformy veřejných financí a měl od letošního roku nahradit zákon o správě daní a poplatků. Z důvodu včleňování pozměňovacích návrhů se však účinnost tohoto předpisu postupně odsunula až na 1. leden 2011 (což opět dokazuje nedokonalost legislativního procesu). Ministerstvo si od daného zákona slibuje mimo jiné zlepšení boje proti daňovým únikům i za pomoci některých nástrojů, o nichž se zmiňuji v subkapitole Návrhy budoucích opatření. Patří sem zejména efektivnější a modernější správa daní s využitím elektronizace a zavedení tzv. jednotného inkasního místa.

Další pozitivní přínosy vidím například v plánované realizaci těchto změn:

- Celkové zjednodušení a zpřehlednění daňového řízení včetně lepšího definování některých klíčových pojmů
- zavedení pravidla, že probíhající daňová kontrola bude prováděna původním správcem daně i v případě změny místní příslušnosti (pokud by se musel správce měnit, celý proces by se tím zpomalil a stal by se méně přehledným)
- omezení ministra financí povolit daňovou amnestii (o amnestii jsem se již zmiňovala v předchozím textu, jde o opravdu krajní opatření, které nepovažuji ani v současné době za vhodné, a jež by mohlo vyvolat nežádoucí „zdržování“ platby daní)
- zavedení pravidel pro opakování daňových kontrol (to je výhodné z hlediska správy daní i z hlediska daňových subjektů)

Na skutečný efekt nového daňového řádu si samozřejmě budeme muset počkat ještě minimálně rok, teprve poté bude možné zhodnotit, zda se výše zmiňované přínosy opravdu projeví.

⁷⁰Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_43618.html?year=2008>. [cit. 4. dubna 2010].

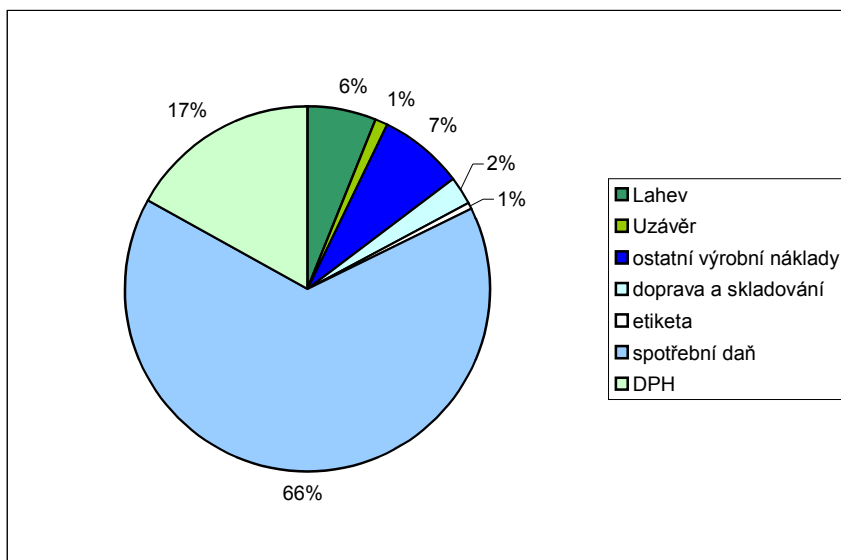
5.1.6 Změny daňových zákonů

Změny v zákonech upravujících konkrétní daně bylo nutné učinit v souvislosti s již zmíněnou implementací evropské směrnice. Např. nové znění zákona o spotřebních daních je účinné od dubna letošního roku. Zákon o DPH je účinný již od začátku roku a zvyšuje obě sazby této daně a dále se mění pravidla pro určení místa plnění služeb. Jak už jsem zmínila v předchozím textu, určení těchto pravidel má za cíl znesnadnit způsobování daňových úniků.

5.1.7 Kolkování lihovin

Úniky spotřebních daní za alkohol jsou u nás jedny z nejčastějších nelegálních daňových úniků. V tomto případě je příčina jistě především ve vysokém zdanění alkoholických nápojů. Producenti těchto výrobků musejí samozřejmě své ceny přizpůsobovat konkurenci, a protože nejde o levnou záležitost, často snaží vyhýbat placení daně, která tvoří nejvýznamnější složku výrobní ceny alkoholu. Pro ilustraci podílu daní na celkové ceně alkoholu uvádím následující graf:

Graf 5.1 Co tvoří cenu půllitrové lahve vodky (v %)



Zdroj:[39]. Vlastní úprava.

Graf názorně dokazuje, že největší položkou podílející se na ceně alkoholu spotřební daň, následovaná daní z přidané hodnoty, dohromady tyto položky tvoří až 83% celkové ceny pro výrobce. Proto se významná část producentů snaží na daňových nákladech šetřit a tak vznikají daňové úniky. Zabránit podvodům u spotřebních daní ve spojitosti s alkoholem má

předpis nařizující kolkování lihovin. Zákon platí už od roku 2005 a letos byl zpřísněn. Všechny lahve obsahující alespoň 0,1 litru alkoholu musejí mít kolek osvědčující zaplacení spotřební daně a nelze prodávat balení alkoholu o objemu vyšším než 6 litrů. Záměr tohoto opatření je dobrý, avšak v praxi může docházet k jevu, který jsem popisovala v předchozí kapitole, totiž že producenti opatřují své zboží falešnými kolkami. Jinou možností je plnit lahve množstvím nepatrně menším, než je hranice pro kolkování. Dodávky nezdaněného alkoholu do restaurací jsou v současnosti poměrně běžným jevem.

5.2 Návrhy budoucích opatření

5.2.1 Legislativní proces

Jak jsem zmínila již v kapitole Příčiny a důsledky daňových úniků, prevenci daňových úniků ztěžuje přijímání nedokonalé legislativy, častá novelizace předpisů a existence tzv. „přílepků“. Proto je důležité začít omezením těchto jevů v legislativním procesu. Zákony musí být vypracovány tak, aby se po jejich schválení nemuselo vzápětí přikročit k vypracovávání novely, která schválené znění upraví. Takovéto doporučení se sice může zdát jako samozřejmost, avšak každodenní realita dokazuje, že zdaleka samozřejmé není.

5.2.2 Spolupráce správců daně

Na správě daní se v současnosti různou měrou podílejí orgány celní a daňové správy. Výběr spotřebních daní je v kompetenci celní správy, ostatní daně spravují finanční orgány v rámci daňové správy a na výběru DPH spolupracují jak celní orgány, tak orgány finanční.⁷¹ Vzhledem k provázanosti předmětu činnosti orgánů celní a daňové správy musí být za účelem prevence, ale i odhalování daňových úniků zajištěna jejich spolupráce na vysoké úrovni. Zajímavá je také varianta, kdy by se výběr všech daní a ostatních povinných plateb jako např. cla v rámci určitého regionu uskutečňoval na jednom místě. Celou agendu spojenou s vybíráním jednotlivých plateb by tak zabezpečoval na místní úrovni jeden konkrétní úřad. Díky tomu by existoval lepší přehled o vybraných prostředcích. Obdobné opatření je v současné době navrhováno ministerstvem financí, jedná se o projekt tzv. jednotného inkasního místa⁷². Toto opatření považuji za zajímavé, protože by mohlo přinést i další

⁷¹ PÚRY, F. Aktuální otázky trestního postihu daňových úniků *In Karlovarské právníké dny*.

⁷² Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/jednotne_inkasni_misto_3pilir_rvf.html>. [cit. 1. dubna 2010]

výhody např. v podobě úspory nákladů na administrativní činnosti, ale i celkového zjednodušení systému z pohledu subjektů, které daně platí. Jak jsem uvedla v předchozích kapitolách, k vyhýbání se daňové povinnosti může poplatníky a plátce motivovat i složitost celého systému daní a jejich správy. Pokud by existovala možnost vyřídit vše v rámci jednoho úřadu, ušetřil by i povinný subjekt své časové a finanční zdroje a snížila by se tak pravděpodobnost, že se bude placení vyhýbat. Dalším důvodem je možnost snížení počtu úředníků.

Tyto nové úřady by samozřejmě musely být obsazeny kvalifikovanými odborníky a vybaveny nejmodernější technikou, zejména pro zpracování elektronických dat, aby při množství agendy, kterou by měli tamní pracovníci na starosti nevznikaly problémy. Myslím si ale, že pokud by se tato centralizace výběru daní z hlediska organizace pečlivě připravila, mohl by navrhovaný systém přinést výše zmíněné výhody.

5.2.3 Daňová kontrola

K odhalování hrozících daňových úniků slouží daňová kontrola. Tu může správce daně zahájit jednak na podnět jiného subjektu, jednak z vlastní iniciativy například za situace, že dotyčný daňový subjekt nebyl ve vytýkáčím řízení schopen doložit svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. V průběhu kontroly pracovníci správce daně prověřují fakta přímo v sídle subjektu.

Pokud v rámci kontroly vznikne důvodné podezření z úmyslného ovlivňování daňové povinnosti, finanční úřady mohou jednotlivé případy předat orgánům činným v trestním řízení. Nejčastěji byly podle výroční zprávy České daňové správy v roce 2008 orgánům činným v trestním řízení předávány podněty týkající se podezření z trestného činu podle §147 TrZ (neodvedení daně) a dále to byly podněty ohledně §148 TrZ(zkrácení daně), které se týkalo hlavně daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických i právnických osob.⁷³ Daňové kontroly jsou podle mého názoru velmi účinným preventivním opatřením proti daňovým únikům za předpokladu, že jsou provedeny důsledně. Počet kontrol ale v posledních letech stále klesá, což dokazuje tato tabulka:

⁷³Dostupné z:<<http://portal.justice.cz/Justice2/MS/ms.aspx?j=33&o=23&k=3397&d=47145>>.>.[cit. 4.dubna 2010].

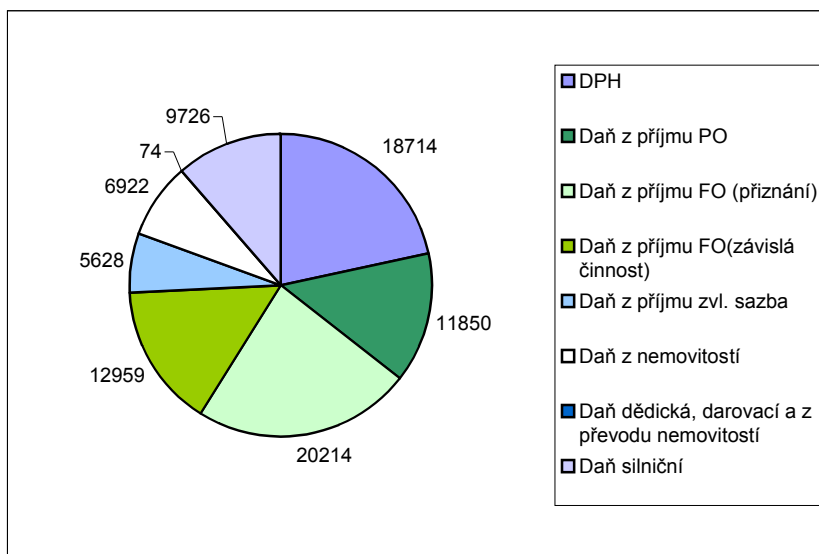
Tabulka 5.1 Vývoj počtu daňových kontrol

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Počet kontrol	119 428	105 409	95 918	90 991	86 087	79 613
Doměřené daně (v milionech Kč)	5403	3891	6413	5832	6821	4627

Zdroj: [41]. Vlastní úprava.

Z tabulky je jasné vidět, že se počet kontrol od roku 2004 výrazně snížil. Zároveň je ale patrné že neexistuje přímá úměra mezi počtem kontrol a částkou vybranou na doměřených daních, protože například v roce 2005 byla přes vysoký počet uskutečněných šetření doměřena relativně nízká částka 3 891 milionů Kč, zatímco největší suma za sledované období - 6 821 milionů Kč - byla doměřena v roce 2008, přestože bylo uskutečněno pouze 86 087 kontrol. Konkrétní počty daňových kontrol u jednotlivých daní zobrazuje následující graf:

Graf 5.2 Počty daňových kontrol u jednotlivých daní v roce 2008



Zdroj: [41]. Vlastní úprava.

Jak můžeme vidět, nejvíce kontrol bylo v roce 2008 provedeno u daně z příjmu fyzických osob. Zřejmě je to způsobeno velkým počtem daňových poplatníků právě z řad fyzických osob. Druhou nejpočetnější skupinou jsou kontroly DPH, což lze vysvětlit množstvím daňových úniků vyskytujících se právě u této daně. Do přehledu není zahrnuta daň spotřební, a to z toho důvodu, že správa této daně nepatří do kompetencí ČDS.

Domnívám se, že ke snížení počtu a rozsahu daňových úniků by vedlo opětovné zvýšení počtu daňových kontrol, protože představují nejdůležitější článek prevence. Dokládá to opět i

výroční zpráva ČDS, v níž se uvádí, že podávání trestních oznámení pozitivně ovlivňuje platební morálku, jelikož dotyčné subjekty ve většině případů svou daňovou povinnost následně splní a celý případ je odložen⁷⁴. Samozřejmě by však neměla převážet kvantita nad kvalitou, daňové kontroly musejí být prováděny opravdu důsledně, jinak ztrácejí svůj smysl. Proto by v rámci zkvalitnění kontrol měl být legislativně propracován způsob výběru kontrolovaných subjektů. Měl by existovat registr rizikových subjektů, případně by měla povinně kontrolou projít každá společnost, která ve výsledcích své činnosti po určitou (zákonem přesně stanovenou) dobu vykazuje ztrátu. Otázkou zůstává, zda jsou k vyššímu počtu kontrol a jejich zkvalitnění finanční orgány v současnosti dostatečně vybaveny po stránce finanční, materiální i personální. Vysoký počet úředníků totiž automaticky neznamená lepší kontrolu v oblasti daní.

Na pracovníky finančního úřadu pověřené prováděním kontrol jsou kladeny vysoké nároky z hlediska odborných znalostí. Aby byli schopni odhalit daňové delikty, musejí detailně znát příslušné daňové zákony, ale zároveň se orientovat i v trestním právu, protože jedině tak budou schopni spolupracovat s orgány činnými v trestním řízení. Tomu by měl odpovídat systém jejich vzdělávání.

5.2.4 Zjednodušení daňového systému

V této subkapitole zmiňuji několik možných změn daňového systému, o nichž se ať už v současnosti či dříve hovořilo jako o receptu na snížení daňových úniků, ale nepodařilo se je prosadit.

Sjednacení sazby DPH

Jak už jsem uvedla v předchozím textu, daňové úniky u daně z přidané hodnoty vznikají velmi často. Částečně to způsobuje nejednotná sazba DPH. Subjekty povinné platit DPH mohou zařadit určitý výrobek či službu nesprávně k nižší sazbě - ať už úmyslně či nikoli - a tím vznikne nelegální daňový únik (nutno říci, že se tento případ vyskytuje více než situace opačná, kdy by byl produkt v rozporu se zákonem zařazen do vyšší sazby daně). Proto bych jako jedno z možných opatření pro oblast nepřímých daní navrhovala zavedení jednotné sazby DPH. V následující tabulce uvádím vývoj sazeb DPH od vzniku samostatné ČR.

⁷⁴ Dostupné z: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>>. [cit. 3.dubna 2010].

Tabulka 5.2 Vývoj sazeb DPH

Období	Základní sazba	Snížená sazba
1.1.1993-31.12.1994	23%	5%
1.1.1995-30.4.2004	22%	5%
1.5.2004-31.12.2007	19%	5%
1.1.2008-31.12.2009	19%	9%
Od 1.1.2010	20%	10%

Zdroj: [40]. Vlastní úprava.

Jak ukazuje tabulka, po celou dobu existence samostatného státu byly sazby DPH dvě. Zatímco základní sazba se v průběhu času až do letošního roku mírně snižovala, snížená naopak rostla, výsledkem tak bylo přibližování sazeb. Od 1.1.2010 činí základní sazba 20% a snížená 10%. Sjednocení sazeb u této daně v současnosti navrhuje ODS, a to na úroveň 17%. ČSSD však s návrhem nesouhlasí, protože by to vyvolalo zvýšení cen potravin a léků, které dosud podléhají snížené sazbě. Jde tedy o konflikt zájmu státu na zvýšení daňových příjmů a zájmu spotřebitelů na udržení cenové hladiny u zboží a služeb podléhajících snížené sazbě. Z pohledu eliminace daňových úniků, která je předmětem této kapitoly, souhlasím se sjednocením sazeb.

Rovná daň

Jednu z nejkontroverznějších otázek v oblasti daňové politiky, ale zároveň možný způsob předcházení daňovým únikům představuje tzv. rovná daň. Jedná se o koncept sjednocení všech daňových sazeb, kdy neexistují v daňovém systému nejruznější výjimky a slevy, jako je tomu v ČR dnes.

S návrhem zavedení rovné daně u nás přišli v roce 2005 Občanští demokraté. Autorem a hlavním zastáncem konceptu rovné daně byl tehdy Vlastimil Tlustý⁷⁵. Jeho návrh se týkal daní z příjmů i DPH. Sazba daně 15% měla platit pro všechny druhy příjmů, a to jak fyzických, tak i právnických osob a stejnou sazbu měla mít i daň z přidané hodnoty. Nakonec se však navrhovanou úpravu daňových sazeb nepodařilo na půdě parlamentu prosadit.

Argumentem pro zavedení rovné daně by stejně jako u jednotné sazby DPH bylo zjednodušení stávajícího daňového systému, který zahrnuje několik sazeb daní a také řadu výjimek. Jak jsem uvedla v kapitole Příčiny a důsledky daňových úniků, je složitost celého

⁷⁵ Dostupné z: <<http://www.tlusty.cz/upload/wwwprezentace.ppt>>.[cit. 2.dubna 2010].

daňového systému jednou ze základních příčin existence daňových úniků, proto se domnívám, že by rovná daň mohla být jedním z účinných preventivních opatření. Nemyslím si ale, že by v současné době a při stávající politické reprezentaci bylo možné toto opatření prosadit, dnes se o této možnosti ani příliš nehovoří. Naopak výše zmíněnou úpravu sazeb DPH považuji za snáze zrealizovatelnou, i když ani u té neexistuje shoda mezi představiteli pravé a levé části politického spektra.

Snížení daňového zatížení

Nabízí se ještě další alternativa, a to snížení celkové daňové zátěže občanů. Jak je uvedeno např. v článku Petra Goly⁷⁶, je daňová zátěž v ČR spíše podprůměrná ve srovnání s ostatními členskými státy Evropské unie⁷⁷. 1. místo s nejnižším daňovým zatížením zaujímá Slovensko, ČR obsadila 11. příčku. Naopak povinné odvody na zdravotní pojištění sociální zabezpečení jsou u nás jedny z nejvyšších v Evropě, což pravděpodobně představuje jeden z důvodů, proč české firmy stále častěji „stěhují“ svá sídla do daňových rájů, jak jsem psala v předchozím textu.

5.2.5 Majetková přiznání

Dalším velmi sporným opatřením proti daňovým únikům je zavedení povinnosti podávání majetkových přiznání pro fyzické a právnické osoby, jejichž příjmy přesáhnou určitou stanovenou hranici. Účelem je prokázání skutečnosti, že dotyčná osoba získala svůj majetek legální cestou. Zatímco ODS se ostře staví proti zavedení majetkových přiznání, a tvrdí, že je tento krok zbytečný, strany z levé části politického spektra, konkrétně KSČM a ČSSD přiznání majetku obhajují. V minulosti s návrhem majetkových přiznání neuspěla např. KSČM. ČSSD v loňském roce zahrнула majetková přiznání do balíčku změn v oblasti daní, které se bude snažit prosadit do konce příštího roku. Tvrdí, že jimi navrhovaná přiznání majetku nemají být zavedena plošně pro všechny daňové poplatníky a z hlediska administrativy půjde o jednoduchý proces. Argumenty ODS jsou opačné – vadí jim zejména zbytečná administrativní zátěž úřadů a fakt, že daňoví poplatníci budou mít ve spojitosti

⁷⁶Dostupné z: <<http://www.sfinance.cz/zpravy/finance/226470-eu-ktere-staty-dane-snizuji-a-ktere-zvysuji->>.[cit. 6.dubna 2010].

⁷⁷ Žebříček zemí podle výše daňového zatížení byl vytvořen na základě metodiky OECD, ukazatelem je poměr daňové zátěže k HDP dané země (tzv. daňová kvóta).

s daněmi další povinnost navíc. Zatím není jasné, jak tento spor dopadne. Už v současnosti se evidují různé skutečnosti⁷⁸:

- Evidence nemovitostí na katastru nemovitostí
- Evidence cenných papírů u Střediska cenných papírů
- Evidence podílů ve společnostech v Obchodním rejstříku
- Evidence vozidel na Dopravním inspektorátu
- Evidence prostředků na účtech u finančních institucí
- Evidence letadel a lodí na Registračních úřadech

Plošné zavedení majetkových přiznání pro příjmy přesahující určitou hranici s sebou nese několik rizik. Jednak by shromažďované informace byly lehce zneužitelné a přibyla by potřeba dalších úředníků ve státní správě. Největší problém ale vidím v tom, že pro osoby s vysokými příjmy by bylo jednoduché se přiznání vyhnout. Stačilo by jim přepsat část majetku na jiné osoby (např. na příbuzné), případně ukrýt peníze na zahraničním kontě, jak se to ostatně děje v hojné míře už dnes. Smlouvy umožňující efektivní výměnu informací o takovýchto kontech mezi ČR a daňovými ráji jsou však většinou teprve ve stadiu vyjednávání. Z uvedeného vyplývá, že by se zákon o majetkových přiznáních dal velmi snadno obejít, proto jej pokládám za nadbytečný.

5.2.6 Finanční policie

1. července 2004 zahájil svou činnost v rámci Policie ČR Útvar odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality (FIPO), označovaný jako finanční policie. Ten se specializoval hlavně na odhalování daňové trestné činnosti páchané ve velkém rozsahu. Kromě kriminalistů jej tvořili také odborníci v oblastech daní, ekonomiky a práva, většinou vysokoškolsky vzdělaní lidé. K 31. prosinci roku 2006 byl však tento útvar zrušen a část jeho pracovníků přešla na útvar odhalování korupce a finanční kriminality. Podle tehdejšího prezidenta útvaru, Františka Zimmela, byla FIPO nejvytíženějším útvarům policie

⁷⁸ Dostupné z: <www.akont.cz/?download=_/seminare/2_majetkova_priznani.pdf>.[cit. 10.dubna 2010].

s celorepublikovou působností, za dobu své existence výrazně přispěla k potírání daňové kriminality, o čemž svědčí následující čísla z let 2004 až 2005⁷⁹:

- FIPO zajistila 3,36 miliardy Kč pocházející z trestné činnosti
- Zpracovala 1074 případů
- U 312 případů bylo zahájeno trestní stíhání
- Obviněno bylo 526 lidí
- Ve vazbě skončilo 118 lidí

Zrušení FIPO pokládám za ne příliš vhodný reorganizační krok. Je sice obhajován tím, že odborníci působící v tomto útvaru přešli do jiných policejních složek, ale osobně si myslím, že speciální útvar pro odhalování závažné daňové kriminality je opravdu důležitý za situace, kdy odhad výše daňových úniků činí více než 100 miliard Kč. Navíc je tato částka počítána jen z odhalených úniků, při zahrnutí nezjištěných případů může být několikanásobně vyšší. Z výše uvedených údajů o činnosti FIPO vyplývá, že její fungování mělo svůj smysl jako součást represivních opatření. Jak už jsem uvedla výše, centralizovat by se podle mého názoru měl spíše výběr daní, nikoliv policejní útvary, které vyšetřují spáchanou hospodářskou kriminalitu. V tomto případě je jejich specializace na místě. Pracovníci samostatného útvaru by nebyli zahlceni jinými případy a o to důsledněji by se mohli věnovat daňovým trestným činům, které samy o sobě představují velmi závažný problém a vyžadují zvýšenou pozornost. V opačném případě totiž pachatelé mohou spoléhat na to, že vzhledem k množství případů, jimiž se policie zabývá, jejich konkrétní prohřešek nemusí být vůbec odhalen, a pokud odhalen je, vyšetřování kvůli složitosti případů často trvá i několik let, což z pochopitelných důvodů znesnadní dokazování viny. Ne náhodou se v médiích často objevují zprávy o rozsáhlých daňových únicích. Závažnost problematiky dokládá i fakt, že se stále více o tématu daňové kriminality diskutuje na evropské úrovni, jedná se tedy o mezinárodní problém (mezinárodní aspekty má např. fenomén tzv. kolotočových podvodů, o kterém se zmiňuji v předchozí kapitole.). Z těchto důvodů bych jako jedno z opatření navrhovala obnovení finanční policie jako samostatného útvaru, který by se zabýval výhradně daňovou trestnou činností. Zároveň by měl být propracován systém vzdělávání tamních pracovníků, protože

⁷⁹ Dostupné z: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/k-1-lednu-konci-v-cr-specialni-utvar-financni-policie-45425.html?mail>>.[cit. 10.dubna 2010].

pouze lidé mající hluboké odborné znalosti v daném oboru mohou pomoci ke zlepšení situace. A nezbytností je také využití moderních technologií, včetně různých speciálních počítačových programů.

Zrychlení procesu vyšetřování

Výše uvedené kroky by určitě napomohly zrychlení procesu vyšetřování daňových deliktů, což je klíčové pro jejich úspěšné postihování. Delší časová prodleva mezi spácháním činu a jeho odhalením a potrestáním totiž nahrává pachatelům. Stihnou tak odstranit různé důkazy, případně ovlivnit svědky, a případ je o to závažnější.

5.2.7 Trestní odpovědnost právnických osob

Za velmi zajímavé opatření pro oblast postihování daňových úniků považuji zavedení trestní odpovědnosti právnických osob. Je to sice poměrně mladý fenomén⁸⁰, nicméně v současné době se k němu přiklání stále více vyspělých států, což svědčí o jeho smysluplnosti. Opět se jedná o opatření, které v minulosti již bylo projednáváno i na půdě našeho parlamentu, konkrétně v roce 2004, avšak tehdy se předložený návrh zákona nesetkal s dostatečnou podporou a byl zamítnut v 1. čtení. Návrh počítal s odpovědností právnické osoby mj. za trestný čin zkrácení daně, a to např. i tehdy, kdy by se nepodařilo zjistit odpovědnost konkrétní fyzické osoby za uvedený čin. Zároveň však neměla být odpovědností právnické osoby dotčena trestní odpovědnost jakékoli fyzické osoby. V případě prokázání viny mohl být právnické osobě uložen některý z těchto trestů⁸¹: zrušení právnické osoby, propadnutí majetku, peněžitý trest, propadnutí věci, zákaz činnosti, zákaz účasti v řízení o veřejných zakázkách, zákaz účasti ve veřejné soutěži, zákaz přijímat dotace, zveřejnění rozsudku ve sdělovacích prostředcích.

Domnívám se, že by tato legislativní změna přispěla k efektivnějšímu postihování daňové kriminality. V současné době jsou totiž daňové úniky často páčány organizovanými skupinami fyzických i právnických osob, odborníci upozorňují na složitost jednotlivých případů. S komplikovaným prokazováním trestní odpovědnosti samozřejmě počítají také pachatelé. Mnohdy není vůbec snadné prokázat konkrétní fyzické osobě (která je například statutárním orgánem společnosti, u níž byl zjištěn daňový únik) její odpovědnost za spáchaný

⁸⁰ Poprvé byla trestní odpovědnost právnických osob zavedena roku 1976 v Nizozemí.

⁸¹ PÚRY, F. Aktuální otázky trestního postihu daňových úniků *In Karlovarské právnické dny*.

čin. V některých případech ani nelze na základě dostupných údajů takovouto konkrétní zodpovědnou fyzickou osobu určit, a tím pádem může spáchaný delikt zůstat nepotrestán. Proto si myslím, že z hlediska postihu daňových úniků by zavedení trestní odpovědnosti právnických osob bylo určitě prospěšné.

5.2.8 Závěr k opatřením

Některá opatření proti daňovým únikům existující v současnosti, jako např. zákonná úprava bezhotovostních plateb, či kolkování lihovin, jsou sice užitečná, avšak existuje zde i mnoho nedostatků.

Nutné je zejména reorganizovat správu daní, dovybavit příslušné orgány moderními technologiemi a věnovat pozornost vzdělávání pracovníků finančních úřadů. Personální otázku pokládám za klíčovou, protože celý systém správy daní je v konečném důsledku vykonáván lidmi, a vše tedy závisí na jejich odborných i osobnostních předpokladech. V oblasti represe by měl být zaveden specializovaný policejní útvar řešící složité daňové delikty. Také se potvrzuje důležitost mezinárodní spolupráce a výměny informací v daňových záležitostech.

Pokud jde o změny v samotném systému daní, mělo by hlavně dojít ke sjednocení sazby DPH, aby neexistovala možnost nesprávného zařazování produktů, a tím způsobené úniky na dani. Celkové zvyšování daňového zatížení za účelem zvýšení rozpočtových příjmů nepovažuji za optimální, protože může motivovat podnikatelské subjekty k odchodu do daňových rájů a odradit potenciální zahraniční investory.

Realizace výše jmenovaných kroků by určitě nebyla levnou záležitostí. Vysoké náklady by se však do státní pokladny vrátily v podobě vyšších daňových příjmů.

Avšak ani v případě, že by se prostředky na realizaci ve státním rozpočtu našly, bohužel nelze očekávat, že by se podařilo vyřešit problém daňových úniků v krátkém časovém horizontu. Vždy zde totiž budou existovat zcela protichůdné zájmy a priority jednotlivých politických stran a také různých ekonomických subjektů. To vše je ale jen logickým důsledkem systému, který u nás více či méně úspěšně funguje již více než 20 let, tedy tržní ekonomiky.

6 ZÁVĚR

Daňové úniky představují velmi závažný problém jak v ČR, tak i v celosvětovém měřítku. Jedná se bohužel o jev spojený s tržním hospodářstvím natolik, že jej pravděpodobně za použití dostupných prostředků nebude možné zcela odstranit nikdy. S využitím všech nástrojů, které se nabízí v tržním hospodářství, totiž nelze nastavit daňový systém, který by vyhovoval naprosto všem. V praxi se navíc ukazuje, že významnou část nelegálních úniků příslušné orgány nedokáží odhalit, případně objasnit všechny okolnosti tak, aby mohl být potrestán konkrétní pachatel. Metody měření daňových úniků nemohou postihnout tyto jevy v plné šíři, často bývají aktivity pachatelů důmyslně kryty.

V úvodu práce jsem si stanovila několik cílů, zejména nalezení základních příčin a důsledků daňových úniků a formulaci návrhů opatření pro omezení daňových úniků. Pokud jde o první jmenovaný cíl, pak můžeme říci, že se jej podařilo naplnit, avšak příčiny i důsledky daňových úniků bývají natolik provázané, že jejich rozdělení je čistě teoretickou záležitostí, v praxi se různě kombinují. Druhý cíl pak spočíval v hledání stávajících a případných budoucích opatření, což nebyl snadný úkol, jelikož, jak jsem již uvedla v předchozích kapitolách, daňové úniky nelze zcela eliminovat. Přestože odborníci celého světa o uvedeném problému velmi intenzivně diskutují, neexistuje žádné stoprocentně spolehlivé řešení, případně ucelená koncepce boje proti daňovým únikům. Přesto se podařilo nalézt několik možných způsobů zlepšení situace v ČR.

Nejvýznamnější příčiny daňových úniků v České republice spatřuji zejména ve dvou oblastech. První z nich je nedokonalost systému daní a jejich správy, druhou pak nedostatky v represivních opatřeních. Problémem je ale už i samotné vnímání daňové povinnosti poplatníky. Někteří totiž berou nutnost platit daně jako osobní újmu, ale naopak státem zajišťované služby, financované právě příjmy z daní, považují za samozřejmost. Pravdou je, že daňové zatížení u nás patří k nejnižším v Evropě, avšak pokud bereme v úvahu nejen výši daní jako takových, ale i dalších povinných plateb, pak se Česká republika řadí mezi na přední místo ve výši povinných odvodů (z důvodu vysokých sazeb zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení). Tento fakt motivuje k daňovým únikům i podnikatelské subjekty, které často „stěhují“ svá sídla do daňových rájů a ne vždy se takový přesun realizuje legální cestou. Výjimkou není ani přímé zakládání společností v offshore lokalitách. Z důsledků daňových úniků bych zdůraznila zejména dopad na příjmovou stránku státního rozpočtu, což se projevuje nedostatkem prostředků na financování v nejrůznějších oblastech, ať už jde o

zdravotnictví, školství, politiku zaměstnanosti, nebo jakékoliv jiné součásti veřejného sektoru. Velmi negativně daňové delikty ovlivňují i hospodářskou soutěž, v níž poctivé podnikatelské subjekty ztrácejí konkurenceschopnost. Neméně závažným problémem je také trestná činnost navazující na spáchané daňové úniky. Zejména u těch úniků, na nichž se podílí více pachatelů, bývají při vyšetřování odhaleny ještě různé další protiprávní činy, které měly napomoci zakrýt původní únik daní. Vzhledem k rostoucí organizovanosti pachatelů a výskytu daňových deliktů mezi lidmi s vyšším společenským postavením se projevuje ještě další důsledek, a to nedůvěra ostatních občanů k různým orgánům a institucím způsobená pocitem určité bezmoci.

Pokud jde o konkrétní trestný čin zkrácení daně, můžeme jej označit za základní trestný čin v oblasti daní. I proto byla tomuto daňovému deliktu věnována pozornost při konstruování nového trestního zákoníku a definice jeho skutkové podstaty byla zpřesněna. Dá se očekávat, že díky tomu bude možno důsledněji postihovat daňové úniky, protože již lze sčítat částku, o kterou byla daň zkrácena s vylákanou daňovou výhodou.

Nadále však existuje mnoho oblastí, na nichž je potřeba zapracovat. Pozitivní je, že se o nedostacích boje proti daňovým únikům vede odborná diskuse a existuje patrná snaha nalézt jejich řešení na celostátní i mezinárodní úrovni. Bohužel se však do této problematiky v některých případech až příliš promítají politické zájmy, takže nelze prosadit některé potřebné změny.

Prevence daňových úniků, která by měla být prioritou, zatím není v České republice na příliš vysoké úrovni. Primární příčina tohoto stavu je v legislativním procesu, což se projevuje nedokonalými daňovými zákony. V oblasti správy daní mnohé záleží i na lidském faktoru – a ten lze ovlivnit jen zčásti tím, že bude zajištěn odpovídající systém vzdělávání. To, jak se zachová konkrétní pracovník správce daně například při daňové kontrole, však záleží již jen na něm.

V oblasti postihování daňových úniků považuji za významný nový Trestní zákoník. I represivní opatření mají však mnoho rezerv. Za výrazné negativní krok považuji zejména zrušení samostatného útvaru odhalování daňové kriminality, tedy finanční policie, jejíž činnost skončila i přes dobré vykazované výsledky. Chybí také zavedení trestní odpovědnosti právnických osob.

Z opatření navrhovaných do budoucna považuji za klíčové zdokonalení výběru daní a ostatních povinných plateb a také důslednější a častější provádění daňových kontrol se zaměřením na konkrétní rizikové daňové subjekty. Dále bych přivítala obnovení samostatného policejního útvaru zaměřeného výhradně na daňovou kriminalitu. Ta je totiž sama o sobě natolik složitým problémem, že si vyžaduje specializované odborníky. V neposlední řadě je nutné se zaměřit na mezinárodní vyjednávání, prohloubit spolupráci na půdě příslušných organizací a institucí a uzavírání dohod s tzv. daňovými ráji o výměně informací ohledně podezřelých podnikatelských subjektů a jejich aktivit.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ

Monografie

1. JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. a kol. *Finanční a daňové právo*. 1. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
2. LÁCHOVÁ, L., VANČUROVÁ A. *Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. 8. aktualizované vydání. Praha: VOX a.s., 2006. 324 s. ISBN 80-86324-60-5.
3. MARTINEZ, J.-C. *Daňový únik*. 1. vydání. Praha: HZ Praha spol. s r.o., 1995. 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
4. PAVLÁSEK, V., KUNEŠOVÁ, H., HEJDUKOVÁ, P. *Veřejné finance a daně*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: NAVA – Nakladatelská a vydavatelská agentura, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7211-329-3.
5. PROUZA, D. *Daňová kriminalita*. 1. Vydání. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie ČR, 2005. 260 s. ISBN 80-239-6622-7.
6. PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. I. díl*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 1296 s. ISBN 978-80-7400-109-3.
7. PÚRY, F., ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 1200 s. ISBN 978-80-7400-178-9.
8. SCHEINOST, M. *Úmyslné krácení daní – analýza vybraných trestných činů a jejich pachatelů*. 1. vydání. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 1999. 115 s. ISBN 80-86008-66-5.
9. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Články v časopisech a sbornících

10. ALEŠ, J. Daňový únik. *Právo a podnikání*, 1998, roč. 7, č. 6, ISSN 1211-1120.
11. BARÁKOVÁ, M. Daňové trestné činy. *Právní rádce*, 2003, roč., č. 4, s. 56-61. ISSN 1210-4817.
12. BOUC, F. Miliardové podvody s benzinem trápí stát. *Lidové noviny*, 2010, roč. 13, č. 24, s. 1. ISSN 0862-5921.

13. ČEPELÁK, J. Daňové úniky. *Daně: odborný časopis pro daňové právo v praxi*, 2002, roč.3, č. 2, s. 13-22. ISSN 1210-8103.
14. HANOUSEK, J., PALDA, F. Tax Evasion Dynamics in the Czech Republic: First Evidence of an Evasional Kuznets Curve, Praha: CERGE-EI, 2008. ISSN 1211-3298.
15. KUČTA, J. Trestněprávní úprava daňových deliktů. *Daně: odborný časopis pro daňové právo v praxi*, 1997, roč. 5, č. 3, s. 10-13. ISSN 1210-8103.
16. NOVÁČEK, M. Daňové úniky jako společenský jev. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 1999, roč. 7, č.3, s. 281-283. ISSN 1210-9156.
17. PETLACH, L. Daňové úniky a nedoplatky v současné daňové soustavě ČR. *Daně: odborný časopis pro daňové právo v praxi*, 2001, roč. 9, č. 3, s. 21-24. ISSN 1210-8103.
18. PROUZA, D. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*, 2006, roč., č. 8, s.45-55. ISSN 1211-1120.
19. . PÚRY, F. Aktuální otázky trestněprávního postihu daňových úniků. *In Karlovarské právnícké dny*. Praha: LINDE PRAHA a.s., 2004. s. 99-116. ISBN 80-7201-485-4
20. TICHÁ, M. Daňové úniky – institucionální aspekty. *In Theoretical and Practical Aspects of Public Finance*. [CD-ROM]. Praha: Oeconomica, 2007. s. 14-20. ISBN 80-245-1032-4.
21. TRDLICOVÁ, K. Vývojové trendy ekonomické kriminality. *In Variantní scénáře vybraných druhů kriminality*. Praha: KUFR s.r.o., 2008. s. 49-54. ISBN 978-80-7338-074-8.

Právní předpisy

22. Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod ve znění pozdějších předpisů
23. Zákon č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů
24. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů
25. zákon č. 254/2004, o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů
26. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
27. Zákon č. 140/1961, trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů
28. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

29. Zákon č. 41/2009 Sb., trestní řád

Elektronické zdroje

30. FRIEDBERGER, M. *Nebezpečí majetkových přiznání a možný vývoj do budoucna*. [online]. Publikováno 1. listopadu 2006, [cit. 10.dubna 2010]. Dostupné z WWW: [.<www.akont.cz/?download=_/seminare/2_majetkova_priznani.pdf>](http://www.akont.cz/?download=_/seminare/2_majetkova_priznani.pdf).
31. GOLLA, P. *EU-které státy daně zvyšují a které snižují*. [online]. Publikováno 13.července 2009, [cit. 6.dubna 2010]. Dostupné z WWW: [<http://www.sfinance.cz/zpravy/finance/226470-eu-ktere-staty-dane-snizuji-a-ktere-zvysuji-/>](http://www.sfinance.cz/zpravy/finance/226470-eu-ktere-staty-dane-snizuji-a-ktere-zvysuji-/).
32. HAVLÍČEK, D. *Státní dluh se vyhoupne na bilion v roce 2009*. [online]. Publikováno 14. prosince 2007, [cit. 1.března 2010]. Dostupné z WWW: [.<http://ekonomika.ihned.cz/c1-22620280-statni-dluh-se-vyhoupne-na-bilion-v-roce-2009>](http://ekonomika.ihned.cz/c1-22620280-statni-dluh-se-vyhoupne-na-bilion-v-roce-2009).
33. HRUŠKA, V. *Daňové ráje a jejich přitažlivost pro české společnosti*. [online]. Publikováno 11. března 2010, [cit. 15.března 2010]. Dostupné z WWW: [<http://www.sfinance.cz/zpravy/finance/255527-danove-raje-a-jejich-pritazlivost-pro-ceske-spolecnosti/>](http://www.sfinance.cz/zpravy/finance/255527-danove-raje-a-jejich-pritazlivost-pro-ceske-spolecnosti/).
34. JANDA, J. *Daňová amnestie může vylepšit rozpočet státu*. [online]. Publikováno 16. září 2009, [cit. 12.dubna 2010]. Dostupné z WWW: [.<http://www.mesec.cz/aktuality/danova-amnestie-muze-vylepsit-rozpocet-statu/>](http://www.mesec.cz/aktuality/danova-amnestie-muze-vylepsit-rozpocet-statu).
35. LEBL, M. *Fiskální politika, deficit a vládní dluh*. [online]. [cit. 12.března 2010]. Dostupné z WWW: [.<http://www.miras.cz/seminarky/makroekonomie-n07-fiskalni-politika.php>](http://www.miras.cz/seminarky/makroekonomie-n07-fiskalni-politika.php).
36. MÁŠLO, J. *Daňový únik za desítky milionů? Nelze ho prokázat*. [online]. Publikováno 10. února 2010, [cit. 6.dubna 2010]. Dostupné z WWW: [.<http://www.tyden.cz/rubriky/domaci/danovy-unik-za-desitky-milionu-nelze-ho-prokazat_104738.html>](http://www.tyden.cz/rubriky/domaci/danovy-unik-za-desitky-milionu-nelze-ho-prokazat_104738.html).
37. MORÁVEK, D. *Daňové kontroly ubývají, zaměřují se hlavně na rizikové podnikatele*. [online]. Publikováno 19.února 2010, [cit. 30.března 2010]. Dostupné z WWW: [.<http://www.podnikatel.cz/clanky/danove-se-zameruji-na-rizikove-podnikatele/>](http://www.podnikatel.cz/clanky/danove-se-zameruji-na-rizikove-podnikatele/).

38. PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii. Daňová soustava ČR*. [online]. [cit. 8.března 2010]. Dostupné z WWW:
<http://www.upol.cz/fileadmin/user_uplo.d/knihovna/Skripta_FF/uvodni_kapitoly_k_da.pdf#44>.
39. SLONKOVÁ, S. *Tajná zpráva o alkoholu. Každá druhá lahev je falešná*. [online]. Publikováno 13. dubna 2010, [cit. 15.dubna 2010]. Dostupné z WWW:
<<http://aktualne.centrum.cz/domaci/kauzy/clanek.phtml?id=665492>>.
40. Berně.cz. *Vývoj sazeb DPH v ČR*. [online]. Publikováno 27. března 2010, [cit. 8.dubna 2010]. Dostupné z WWW: <<http://www.berne.cz/danova-teorie/vyvoj-sazeb-dph-v-cr/>>.
41. Česká daňová správa. *Výroční zpráva České daňové správy za rok 2008*. [online]. [cit. 3.dubna 2010]. Dostupné z WWW:
<<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>>.
42. Český statistický úřad. *Česká republika: hlavní makroekonomické ukazatele*. [online]. [cit. 12.března 2010]. Dostupné z WWW:
<[http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/cr:_makroekonomicke_udaje/\\$File/HLMAKRO.xls](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/cr:_makroekonomicke_udaje/$File/HLMAKRO.xls)>
43. Komise Evropských společenství. *Důvodová zpráva k Návrhu směrnice Rady č. 2006/112/ES a Návrhu Nařízení rady č. 1798/2003* [online]. Publikováno 17. března 2008, [cit. 3.dubna 2010]. Dostupné z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0147:FIN:CS:PDF>>.
44. Ministerstvo financí ČR. *III. Pilíř RVF- Jednotné inkasní místo*. [online]. [cit. 1.dubna 2010] Dostupné z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/jednotne_inkasni_misto_3pilir_rvf.html>.
45. Ministerstvo financí ČR. *Výčet očekávaných přínosů spojených s přijetím daňového řádu*. [online]. [cit. 4.dubna 2010]. Dostupné z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_43618.html?year=2008>.
46. Ministerstvo spravedlnosti. *Statistické ročenky kriminality 1999-2009*. [online]. [cit. 20. března 2010]. Dostupné z WWW:
<<http://portal.justice.cz/Justice2/MS/ms.aspx?j=33&o=23&k=3397&d=47145>>.

47. Podnikatel.cz. *Ministerstvo financí si chce posvítit na daňové ráje*. [online]. [cit. 30.března 2010]. Dostupné z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/aktuality/mfcr-si-chce-posvitit-na-danove-raje/>>.
48. Policie ČR. *Statistické přehledy kriminality*. [online]. [cit. 9.dubna 2010]. Dostupné z WWW:< <http://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-725362.aspx> >.
49. Redakce epravo.cz. *K 1. lednu končí v ČR speciální útvar finanční policie*. [online]. Publikováno 29. prosince 2006, [cit. 10.dubna 2010]. Dostupné z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/k-1-lednu-konci-v-cr-specialni-utvar-financni-policie-45425.html?mail>>.
50. Sagit. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Právní úprava a její změny*. [online]. [cit. 28. března 2010]. Dostupné z WWW:<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_438 .HTM>.
51. TLUSTÝ, V. *Daňová reforma ČR. Návrh nového zákona o dani z příjmů*. [online]. [cit. 2. dubna 2010]. Dostupné z WWW: <<http://www.tlusty.cz/upload/wwwprezentace.ppt>>.

SEZNAM ZKRATEK

č.	číslo
ČDS	Česká daňová správa
ČEKIA	Česká kapitálová a investiční společnost
ČR	Česká republika
ČSSD	Česká strana sociálně demokratická
DPH	daň z přidané hodnoty
LTO	lehké topné oleje
Kč	Koruna česká
KSČM	Komunistická strana Čech a Moravy
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
ODS	Občanská demokratická strana
odst.	odstavec
písm.	písmeno
Sb.	Sbírka zákonů
tr.č.	trestný čin
TrŘ	trestní řád
TrZ	trestní zákoník

Prohlášení o využití výsledků diplomové (bakalářské) práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 - školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové (bakalářské) práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

Jméno a příjmení studenta:

Bc. Iveta Fridrichová

Adresa trvalého pobytu studenta:

U Žebračky 12, Přerov, 750 00

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha č. 1 Statistika postoje respondentů k daňovým únikům
- Příloha č. 2 Přehled daňových rájů a českých firem v nich
- Příloha č. 3 Trestný čin Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle zákona č.140/1961 Sb., Trestního zákona
- Příloha č. 4 Souhrnná statistika trestného činu zkrácení daně za rok 2008
- Příloha č. 5 Trestný čin zkrácení daně podle údajů soudů za rok 2008

Příloha č. 1 Statistika postoje respondentů k daňovým únikům

		% osob v dané kategorii, které přiznaly daňový únik			
		2000	2002	2004	2006
Celkem		25,2	23,9	21,4	22,0
Pohlaví	Ženy	34,6	29,8	29,9	29,5
	Muži	16,4	17,8	12,6	14,5
Věk	18-25 let	30,3	29,6	25,1	29,0
	26-35 let	25,9	26,1	23,3	21,4
	36-45 let	31,4	26,6	16,5	27,5
	46-55 let	22,2	18,6	23,0	18,9
	56-65 let	13,3	16,3	18,2	12,5
Vzdělání	Základní	29,0	25,1	28,3	29,5
	Střední bez maturity	32,6	26,0	24,5	26,5
	Střední s maturitou	14,6	23,3	16,4	16,1
	Vysokoškolské	14,8	13,6	13,9	12,4
Příjem v Kč	Méně než 10 000	22,1	19,5	17,6	19,2
	10 000-15 000	33,1	24,5	23,9	25,7
	15 001-20 000	23,1	30,7	23,7	20,5
	20 001-25 000	50,0	42,9	39,0	29,6
	25 001-30 000	55,6	50,0	28,6	20,8
	30 001-40 000	100,0	25,0	0,0	27,3

Zdroj: [14]. Vlastní úprava.

Příloha č. 2 Přehled daňových rájů a českých firem v nich

Země	Počet firem
Bahamy	33
Belize	77
Bermudské ostrovy	6
Britské Panenské ostrovy	424
Gibraltar	70
Jersey (Velká Británie)	5
Kajmanské ostrovy	33
Kypr	1411
Lichtenštejnsko	262
Lucembursko	1241
Monako	48
Nizozemské Antily	13
Nizozemí	4551
Panama	162
Seychelská republika	262
USA	2545
Celkem	11143

Zdroj: [33]. Vlastní úprava.

Podle této tabulky zveřejněné agenturou ČEKIA patří u nás k neoblíbenějším daňovým rájům Nizozemí, Lucembursko a Kypr. Znamená to tedy, že na rozdíl od běžné představy daňového ráje zahrnuje tento pojem i některé vyspělé evropské země. Do statistiky možná trochu překvapivě byly zařazeny i Spojené státy, které nabízejí výhodnější daňové režimy pro určité podnikatelské subjekty⁸². Je ale třeba brát také v úvahu rozdílnost v přístupu jednotlivých států USA. Známymi daňovými ráji jsou u široké veřejnosti státy jako Seychelská republika či Bahamy.

⁸²Dostupné z: <<http://www.sfinance.cz/zpravy/finance/255527-danove-raje-a-jejich-pritazlivost-pro-ceske-spolocnosti>>.[cit. 19.dubna 2010].

Příloha č.3 Trestný čin Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle zákona č.140/1961 Sb., Trestního zákona

„§ 148 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, úrazové pojištění nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou povinnou platbu, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

(2) Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.

(3) Odnětím svobody na jeden rok až osm let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nebo 2 nejméně se dvěma osobami,

b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo

c) způsobí-li takovým činem značnou škodu.

*(4) Odnětím svobody na pět až dvanáct let bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 škodu velkého rozsahu“.*⁸³

⁸³ Zákon č. 140/1961, trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů

Příloha č. 4 Souhrnná statistika trestného činu zkrácení daně za rok 2008

Pro ilustraci jsem z údajů České daňové správy, Policie ČR, státních zastupitelství a soudů vytvořila následující statistiku týkající se trestného činu zkrácení daně v roce 2008.

Tabulka: Statistické údaje pro trestný čin zkrácení daně za rok 2008

Pramen		Počet osob	Počet případů
Česká daňová správa	Podezření ze zkrácení daně		1333
Policie ČR	Zjištěno		725
Policie ČR	Objasněno		363
Státní zastupitelství	Stíháno	468	
Státní zastupitelství	Obžalováno	405	
Soudy	Odsouzeno	255	
Soudy	Trestných činů celkem		302

Zdroj: [41], [46], [48]. Vlastní úprava.

Jak můžeme vidět z tohoto přehledu, finanční orgány odhalily poměrně vysoký počet podezřelých případů, v nichž by se mohlo jednat o zkrácení daně. Policie se zabývala celkem 725 případy krácení daně, z nichž se podařilo objasnit pouze 363 případů. Státní zastupitelství stíhalo celkem 468 osob, většina z nich pak byla obžalována ze zkrácení daně, avšak před soudem se vinu podařilo prokázat pouze 255 osobám. Porovnáme-li toto číslo s počtem podezření ze zkrácení daně, je několikanásobně nižší. Nicméně vysoký počet podezřelých případů je podle mého názoru dokladem toho, že daňová kontrola byla prováděna opravdu důsledně, ale může to znamenat i fakt, že pracovníci provádějící kontrolu nejsou dostatečně obeznámeni s trestněprávní problematikou a posoudili některé případy nesprávně. Problém spatřuji v nízké objasněnosti případů krácení daně u Policie ČR. Domnívám se, že to může být způsobeno reorganizací policie, v jejímž rámci byl zrušen samostatný útvar zabývající se daňovou kriminalitou. Jak uvádím v 5.kapitole této práce, nahradil jej Útvar pro odhalování korupce a finanční kriminality, který řeší mnohem větší počet případů a to může být důvodem nízkého podílu objasněných případů. Srovnáme-li počet osob obžalovaných a skutečně odsouzených, není rozdíl těchto dvou čísel příliš překvapivý když uvažíme nesnadné prokazování úmyslného jednání (které je podmínkou trestnosti zkrácení daně) a fakt, že vina musí být prokázána nade vší pochybnost. Odsouzeným osobám bylo prokázáno celkem 302 spáchaných trestných činů.

Příloha č. 5 Trestný čin zkrácení daně podle údajů soudů za rok 2008

Údaje za ČR	
Trestné činy	302
Odsouzeno osob	255
Nepodmíněný trest	27
- z toho do 1 roku	0
1 až 5 let	19
Přes 5 let až 15 let	8
Přes 15 let	0
doživotí	0
Podmíněný trest	207
Zákaz činnosti	0
Podmíněný trest	11
Obecně prospěšné práce	1
Jiný trest	2
Upuštěno od potrestání	7
Zproštěno	79
Zastaveno	19
- z toho amnestie	1

Zdroj: [45]. Vlastní úprava.